

Annika Hilliaho

SIIRTOHINNOITTELUDOKUMENTOINTI KOHDEYRITYKSESSÄ

SIIRTOHINNOITTELUDOKUMENTOINTI KOHDEYRITYKSESSÄ

Annika Hilliaho
Opinnäytetyö
Kevät 2017
Liiketalous
Oulun ammattikorkeakoulu

TIIVISTELMÄ

Oulun ammattikorkeakoulu

Liiketalouden tutkinto-ohjelma, Taloushallinnon suuntautumisvaihtoehto

Tekijä: Annika Hilliaho

Opinnäytetyön nimi: Siirtohinnoitteludokumentointi kohdeyrityksessä

Työn ohjaaja: Leena Yrttiaho

Työn valmistumislukukausi ja -vuosi: Kevät 2017

Sivumäärä: 57

Opinnäytetyön aiheena on siirtohinnoitteludokumentointi kohdeyrityksessä. Tarkoituksena oli perehtyä toimeksiantajayrityksen tämän hetkiseen siirtohinnoitteludokumentaatioon sekä selvittää mitä toimenpiteitä lakiin verotusmenettelystä vuoden 2017 alusta tulleet dokumentointia koskevat muutokset vaativat siirtohinnoitteludokumentoinnilta. Toimeksiantaja yritys on kansainväliseen alati kasvavaan konserniin kuuluva Suomessa toimiva tuotantoalan yritys.

Opinnäytetyö on toiminnallinen tapaustutkimus, jossa hyödynnettiin laadullista eli kvalitatiivista tutkimusmallia. Työn tietoperustan pääaiheet ovat yleistä siirtohinnoittelusta, Suomessa voimassa olevat siirtohinnoittelusäännökset ja -ohjeet, yleisimpiä siirtohinnoitteluliiketoimia, siirtohinnoittelumenetelmät sekä siirtohinnoitteludokumentointi. Työn päälähteenä käytettiin lakia verotusmenettelystä, sekä sen uudistamiseen liittyviä hallituksen esityksiä. Lisäksi työssä on käytetty lähteinä alan kirjallisuutta, Internet-lähteitä, sekä toimeksiantajayrityksen siirtohinnoitteludokumentaatiota ja toimihenkilöiden haastatteluita. Työn empiirisessä osassa selvitettiin täyttääkö kohdeyrityksen siirtohinnoitteludokumentointi voimassa olevan lain vaatimukset, sekä mitä uudistuksia vuoden alusta tulleet lainmuutokset vaativat tilikaudesta 2017 laadittavalta dokumentoinnilta.

Kohdeyrityksen siirtohinnoitteludokumentaatio laadittiin ensimmäistä kertaa vuoden 2016 tilikaudesta. Vaikka se on melko suppea, johtuen yrityksen pienestä koosta ja yksinkertaisesta toiminnasta, on siinä esitetty Suomen laissa vaaditut tiedot. Vuoden alusta verotusmenettelylakiin tulleet lainuudistukset tulevat vaatimaan vähän lisätietoja dokumentointiin. Lisäksi yrityksen on annettava vuodesta 2017 lähtien sekä takautuvasti vuodesta 2016 verohallinnolle ilmoitus mikä konsernin yritys (yleisimmin konsernin ylin emoyhtiö) laatii maakohtaisen raportin ja missä maassa. Ilmoitus annetaan vuosittain ja se on annettava raportoitavan tilikauden viimeiseen päivään mennessä.

Asiasanat: etuyhteisyritys, siirtohinnoittelu, markkinaehtoperiaate, etuyhteysuhde, etuyhteysliiketoimi, siirtohinnoitteludokumentointi

ABSTRACT

Oulu University of Applied Sciences
Degree Programme in Business Economics, Option of Financial Administration

Author: Annika Hilliaho

Title of thesis: Transfer pricing documentation in the case company

Supervisor: Leena Yrttiaho

Term and year when the thesis was submitted: Spring 2017 Number of pages: 57

The topic of this Bachelor's thesis is the transfer pricing in the case company. The purpose was to gain an understanding of the case company's current transfer pricing documentation, and to determine whether the changes in the tax procedure law require actions of the case company. The case company is a manufacturing company which is a part of an international growing group. The case company is located in Finland.

This thesis is a project-based case study utilizing qualitative research methods. The main topics in the theoretical part are transfer pricing in general, Finnish transfer pricing rules and laws, most common transfer pricing transactions, transfer pricing methods and transfer pricing documentation. The main sources of the thesis are tax procedure law and government's proposal related to the reform of the tax procedure law. Other sources in this thesis are literature, webpages and the case company's transfer pricing documentation as well as interviews with case company's specialists. The empirical part of the thesis discusses whether the transfer pricing documentation is adequate and in accordance with the requirements of the law, and what kind of actions will be required from the beginning of 2017 as a result of the law reforms coming into force.

The case company was obligated by the law to prepare the transfer pricing documentation for the first time for the accounting period of 2016. The documentation of the case company comprises information required by the law although it is not very detailed. Company's functions are simple and it is small in size. Consequently, a very comprehensive documentation is not expected. The law reforms, which came into the force in the beginning of the year 2017, will demand only slightly more information to be included in documentation regarding accounting period 2017. Furthermore, companies should communicate to the tax administration which of the concern's company will prepare a country-by-country report, and to which country's tax administration the information is reported. This declaration is given annually the last day of the reporting period at the latest.

Keywords: associated company, transfer pricing, arm's length principle, related-party relation, related-party transaction, transfer pricing documentation

SISÄLLYS

1	JOHDANTO	7
2	YLEISTÄ SIIRTOHINNOITTELUSTA	10
2.1	Ohjeita ja säädöksiä	10
2.1.1	Suomen lainsäädäntö	11
2.1.2	OECD:n ohjeet	11
2.1.3	Verosopimukset	12
2.1.4	Arbitraatiosopimus	14
2.2	Yleisimpiä konsernien sisäisiä liiketapahtumia	15
2.2.1	Tuotteet	15
2.2.2	Palvelut	16
2.2.3	Aineettomat oikeudet	16
3	SIIRTOHINNOITTELUMENETELMÄT	18
3.1	Markkinahintavertailumenetelmä	19
3.2	Jälleenmyyntihintamenetelmä	20
3.3	Kustannusvoittolisämenetelmä	21
3.4	Liiketoiminettomarginaalimenetelmä	22
3.5	Voitonjakamismenetelmä	23
4	SIIRTOHINNOITTELUDOKUMENTOINTI	24
4.1	Dokumentoinnin sisältövaatimukset	24
4.1.1	Suomen lainsäädännön dokumentointiohjeet	25
4.1.2	OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden mukainen dokumentointi	29
4.1.3	EU:n siirtohintadokumentaation käytäntösäännöt	30
4.2	Dokumentointisäännöksiin tulevat muutokset	31
5	KOHDEYRITYS	36
5.1	Työn toteutus	36
5.2	Kohdeyrityksen etuyhteysliiketoimet	38
5.3	Dokumentoinnin laatimisvelvollisuus	39
5.4	Dokumentoinnin toteutus	40
5.4.1	Kuvaus liiketoiminnasta ja etuyhteyssuhteista	40
5.4.2	Tiedot etuyhteysyritysten ja yrityksen kiinteiden toimipaikkojen kanssa tehdyistä liiketoimista	41

5.4.3	Toimintoarviointi etuyhteysyritysten välisistä liiketoimista sekä yrityksen ja sen kiinteän toimipaikan välisistä toimista.....	42
5.4.4	Kuvaus siirtohinnoittelumenetelmästä ja sen soveltamisesta.....	43
5.4.5	Vertailuarviointi mukaan luettuna käytettävissä olevat tiedot vertailukohteista	44
5.5	Dokumentointisäännöksiin tulevien muutosten vaikutus.....	47
6	TULOKSET.....	49
7	JOHTOPÄÄTÖKSET JA POHDINTA	51
	LÄHTEET.....	55

1 JOHDANTO

Ensimmäiset siirtohinnoittelusäännökset tulivat voimaan jo ensimmäisen maailmansodan aikaan 1900-luvun alkupuolella. Verot nousivat sotatoimien rahoittamiseksi ja kansainväliset yritykset etsivät keinoja säästääkseen veronmaksuissa. Säännösten tavoite ei ole vuosisadan aikana muuttunut, sillä jo tuolloin tarkoituksena oli estää yritysten verotulojen siirtymistä matalamman verokannan maihin. Ensimmäiset siirtohinnoittelusäännökset otettiin voimaan Iso-Britanniassa 1915 ja Yhdysvalloissa 1917. Sodan jälkeinen taloudenkasvu pysähtyi kuitenkin 1930-luvulla ja siirtohinnoittelukysymykset nousivat esiin uudestaan vasta 1960-luvulla. (Karjalainen & Raunio 2007, 14–15.)

Vuonna 1960 perustettiin taloudellisen yhteistyön ja kehityksen järjestö OECD (Organization for Economic Co-operation and Development eli Taloudellisen yhteistyön ja kehityksen järjestö), jonka tavoitteena on saavuttaa ja myötävaikuttaa jäsenmaissaan taloudellista kasvua ja edistää maailmankaupan lisääntymistä (Jaakkola, Laaksonen, Nikula, Palmu, Paronen, Sandelin & Vasenius 2012, 46). OECD julkaisi vuonna 1979 ”Transfer Pricing and Multinational Enterprises” ja vuonna 1984 ”Three Taxation Issues” raportit, joiden myötä se nousi keskeiseen asemaan siirtohinnoittelussa (Karjalainen & Raunio 2007, 15).

Vuonna 1995 OECD laati siirtohinnoitteluohjeen monikansallisille yrityksille, jota on sittemmin päivitetty vuosina 2010 ja 2016. Tämä ohje on vaikuttanut suuresti eri maiden siirtohinnoittelua koskevaan lainsäädäntöön ja sen tulkintaan. (Jaakkola ym. 2012, 46.) Suomessa siirtohinnoitteluohjeet tulivat voimaan 1.1.2007 lain verotusmenettelystä uudistuksessa (HE 107/2006 vp, 1).

Suomessa muun muassa Fortumia (koskien vuotta 2007) ja Nokian renkaat Oyj:tä (koskien vuosia 2007–2010) on epäilty siirtohinnoitteluun liittyvästä veronkierrosta. Kyseisissä tapauksissa puhutaan yli 100 miljoonan euron veroseuraamuksista. Korkein hallinto-oikeus antoi kuitenkin heinäkuussa 2014 tapauksista yritysten kannalta positiivisen päätöksen säästäen ne jälkiverokannoilta. KHO:n mukaan verohallinto ylitulkitsi tapauksissa OECD:n siirtohinnoitteluohjeita ja venytti suomalaisen lainsäädännön tulkintaa. (Veronmaksajat 2014, viitattu 5.2.2017.)

Fortumilta haki oikeudenkäynneissä saataviaan Suomen lisäksi myös Ruotsin ja Belgian veroviranomaiset ja maksettavien jälkiverojen kokonaissumma oli Fortumin osalta lähes 400 miljoonaa

euroa. Suomessa Veronsaajien oikeudenvallontayksikkö VOVA valitti KHO:n antamasta päätöksestä hallinto-oikeuteen (Länkinen 2014, viitattu 5.2.2017.), joka kuitenkin hylkäsi valituksen keväällä 2016. Verottaja voi hakea vielä valituslupaa korkeimpaan hallinto-oikeuteen. (Aamulehti 2016, viitattu 5.2.2017.)

Myös Nokian renkaat Oyj:n tapaus on jatkunut vielä KHO:n antaman päätöksen jälkeen ja yhtiö kertoi marraskuussa 2016 pörssitiedotteessaan, että yhtiö on kirjannut lisäverot vuosilta 2007–2010 94,1 miljoonaa euroa vuoden 2015 tilinpäätökseen ja tulokseen verohallinnon joulukuussa 2015 ja tammikuussa 2016 antamien päätösten mukaisesti. Päätös on yhtiön mielestä perusteeton ja se hakee muutosta hallinto-oikeudelta. Yhtiön siirtohinnoittelu on täyttänyt Suomen lain ja OECD:n ohjeiden mukaisesti markkinaehtoperiaatteen, eikä verohallinto ole esittänyt päteviä perusteita yhtiön laatiman siirtohinnoitteludokumentaation sivuuttamiselle. (Tähtinen 2016, viitattu 5.2.2017.)

Merkittävä osa siirtohinnoittelua ja -ohjeistusta on siirtohinnoitteludokumentointi. Dokumentointi on konserniyhtiön vuosittain laatima selvitys konsernin sisäisten yritysten kanssa käydyistä liiketoimista ja niiden hinnoittelusta. Selvityksellä on tarkoitus todentaa, että etuyhteysliiketoimien hinnoittelussa on noudatettu markkinaehtoperiaatetta. (Jaakkola ym. 2012, 93.) Siirtohinnoitteludokumentointia koskevaa ohjeistusta on uudistettu viime vuoden aikana OECD:n toimesta ja tämä uudistus tuli voimaan myös Suomen lainsäädäntöön 1.1.2017 alkaen, koskien osittain jo vuoden 2016 verotusta (HE 142/2016 vp, 1).

Opinnäytetyön aihe ja tutkimusongelma tulivat toimeksiantajalta. Työn tarkoituksena on selvittää täyttääkö kohdeyrityksen laatima siirtohinnoitteludokumentaatio Suomen lain vaatimukset, sekä miten siirtohinnoitteluohjeisiin tulevat uudistukset vaikuttavat kohdeyrityksen tilikaudesta 2017 laadittavaan siirtohinnoitteludokumentointiin. Toimeksiantajayritys on Suomessa toimiva maailmanlaajuiseen konserniin kuuluva tuotantoalan yritys.

Opinnäytetyö toteutetaan laadullista eli kvalitatiivista tapaa hyödyntämällä toiminnallisena tapaus-tutkimuksena. Tavoitteena on haastatteleamalla tutustua kohdeyrityksen siirtohinnoitteluperiaatteisiin. Kohdeyrityksen tilikaudesta 2016 laadittu siirtohinnoitteludokumentointi on myös olennainen osa opinnäytetyön tutkimusosuutta. Etuyhteyssuhteessa tehtyjen liiketoimien markkinaehtoinen hinnoittelu ei ole kohdeyrityksen vastuulla, joten työssä ei tarvitse tutustua hinnoitteluperiaatteisiin kovin syvällisesti.

Teoriaosuudessa kerrotaan mitä siirtohinnoittelu on, mihin sitä sovelletaan ja miten sitä säädetään laissa ja muissa ohjeistuksissa. Koska toimeksiantaja on suomalainen yritys, jolla on konsernin sisäisiä liiketoimia vain yhden konserniyhtiön kanssa, teoriassa perehdytään vain suomen lainsäädännön vaatimuksiin ja muihin ohjeisiin, joita Suomessa sovelletaan siirtohinnoittelutapauksissa. Lisäksi esitellään lyhyesti siirtohinnoittelumenetelmät ja niiden käyttötarkoitukset. Toimeksiannon kannalta on kuitenkin tärkeämpää perehtyä siirtohinnoitteludokumentointiin, koska tarkoituksena on selvittää dokumentoinnin lainmukaisuus, sekä mahdolliset lainuudistuksen myötä tulevat muutokset, eikä niinkään ottaa kantaa konserniyritysten välisten liiketoimien hinnoittelumenetelmiin, saati lähteä uudistamaan niitä. Teoriaosuudessa perehdytäänkin nykyisiin Suomessa sovellettaviin siirtohinnoitteludokumentointi ohjeisiin, sekä tuleviin muutoksiin ja niiden vaikutuksiin.

Työn empiiriseen osuuteen saatiin perusta tutustumalla yrityksen siirtohinnoitteludokumentaatioon ja haastatteleamalla yrityksen siirtohinnoitteludokumentoinnista vastaavia toimihenkilöitä. Näiden tietojen perusteella ja työn teoriaosuutta hyödyntäen selvitettiin vaatiiko yrityksen tilikaudesta 2017 laadittava dokumentointi uudistamista lakiin verotusmenettelystä tulevien siirtohinnoittelu ohjeisiin liittyvien muutosten myötä ja jos dokumentointia tulee uudistaa, niin kuinka paljon. Onnistuvatko uudistukset vain pienellä muokkaamisella tai lisätiedoilla, vai pitääkö dokumentointia alkaa muuttamaan laajastikin.

Tärkeimpänä lähteenä työssä on OECD:n laatima siirtohinnoitteluohje. Ohjetta ei ole saatavilla suomenkielisenä, mutta työn tärkeimmissä kirjallaisissa Jaakkolan ym. (2012) teoksessa Siirtohinnoittelu käytännössä ja Karjalaisen & Raunion (2007) teoksessa Siirtohinnoittelu on paljon otteita ohjeesta. Lisäksi työssä on käytetty lähteinä lakitekstejä (laki verotusmenettelystä ja hallituksen esitykset siirtohinnoitteluohjeista) sekä sähköisiä kirjoja ja Internet-lähteitä.

2 YLEISTÄ SIIRTOHINNOITTELUSTA

Siirtohinnoittelu on toisiinsa etuyhteydessä olevien yritysten, tyypillisimmin samaan konserniin kuuluvien yhteisöjen välisten liiketoimien hinnoittelua. Liiketoimessa käytetty hinta vaikuttaa osapuolten verotettavaan tuloon, joten siirtohinnoittelulla on olennaisesti merkitystä tuloverotuksessa. Toisistaan riippumattomien osapuolten välisissä liiketoimissa hintoja säätelevät ulkopuoliset markkinat sekä osapuolten neuvottelutilanne. Konsernin sisäiseen hinnoitteluun markkinat eivät välttämättä vaikuta samalla tavalla, joten siirtohinnoittelu saattaa poiketa riippumattomien osapuolten välisestä hinnoittelusta. (Jaakkola ym. 2012, 21.)

Nykyään yhä useammilla mailla on käytössään omia siirtohinnoittelusäännöksiään ja dokumentointivaatimuksiaan antaen siirtohinnoittelulle entistä tärkeämmän roolin kansainvälisessä verosuunnittelussa. Suomessa siirtohinnoittelusäännökset otettiin käyttöön vuoden 2007 alusta yhtäaikaaisesti muun muassa Viron ja Ruotsin kanssa. Suomessa monen muun maan tapaan siirtohinnoittelussa korostetaan siirtohinnoitteludokumentaation tärkeyttä varmistamaan siirtohinnoittelun markkinaehtoperiaate. (Karjalainen & Raunio 2007, 15–16.)

2.1 Ohjeita ja säädöksiä

Kansainvälinen peruseriaate siirtohinnoittelussa on markkinaehtoperiaate, eli siirtohinnoitteluliiketoimissa osapuolten on noudatettava samoja ehtoja, mitä noudatettaisiin toisistaan riippumattomien osapuolten välisissä vastaavissa liiketoimissa (Jaakkola ym. 2012, 21). Markkinaehtoperiaatteen noudattamisella pyritään siihen, että liiketoimeen liittyvät verot kohdistuvat oikealle valtiolle (Verohallinto 2016b, viitattu 8.8.2016).

Suomessa siirtohinnoitteluohjeita ja -käytänteitä on säännelty useissa eri oikeuslähteissä: Suomen laissa ja verosopimuksissa, OECD:n ohjeissa, Euroopan unionin ja verohallinnon ohjeissa, oikeuskirjallisuudessa sekä oikeuskäytännössä ja esitöissä. Näistä yksi merkittävimmistä oikeuslähteistä on OECD:n laatima siirtohinnoitteluohje. (Jaakkola ym. 2012, 23.)

2.1.1 Suomen lainsäädäntö

Suomen lainsäädännössä otetaan kantaa siirtohinnoitteludokumentointivaatimusten lisäksi lyhyesti hinnoitteluoikeykseen: jos etuyhteisyyksien siirtohinnoittelu ehdot poikkeavat siitä, mitä olisi sovittu toisistaan riippumattomien osapuolten välisessä vastaavassa liiketoimessa ja täten verotettava tulo on jäänyt pienemmäksi tai tappio suuremmaksi, tulee tulon/tappion määrää lisätä vastaamaan riippumattomien osapuolten välistä liiketoimea. Osapuolet katsotaan etuyhteisyyksiksi, kun toisella osapuolella on määräysvalta toiseen yritykseen tai kolmannella osapuolella yksin tai lähipiirinsä kanssa on määräysvalta molempiin osapuoliin. (Laki verotusmenettelystä 1558/1995 4:31§.)

Osapuolella on määräysvalta, kun

- 1) se välittömästi tai välillisesti omistaa yli puolet toisen osapuolen pääomasta;
- 2) sillä välittömästi tai välillisesti on yli puolet toisen osapuolen kaikkien osakkeiden tai osuuksien tuottamasta äänimäärästä;
- 3) sillä välittömästi tai välillisesti on oikeus nimittää yli puolet jäsenistä toisen yhteisön hallitukseen tai siihen verrattavaan toimielimeen tai toimielimeen, jolla on tämä oikeus; tai
- 4) sitä johdetaan yhteisesti toisen osapuolen kanssa tai se muutoin voi tosiasiallisesti käyttää määräysvaltaa toisessa osapuolella. (sama.)

2.1.2 OECD:n ohjeet

OECD:n siirtohinnoitteluohjetta monikansallisille yrityksille sovelletaan verotuskäytännössä sekä veroviranomaisten että verovelvollistenkin toimesta, vaikka ohje ei ole lainvoimainen sääntelyä. Ohjeesta ei esimerkiksi ole saatavilla virallista suomennosta, eikä se ole yhtä helposti saatavilla kuin esimerkiksi Suomen säädöskokoelman säädösten esityöt. Käytännössä sitä kuitenkin pidetään merkittävimpänä tulkintaohjeena siirtohinnoittelukysymyksissä. (Jaakkola ym. 2012, 23.) Suomessa ohjetta käytetään siirtohinnoittelua säätelevän lain verotusmenettelystä tulkinnassa (Verohallinto 2016a, viitattu 10.8.2016).

2.1.3 Verosopimukset

Kaksinkertaisen verotuksen poistamiseksi valtiot ovat solmineet verosopimuksia, jotka ovat Suomea sitovia laintasoisia säännöksiä. Sopimusten avulla valtiot voivat jakaa verotusoikeuttaan tilanteissa, joissa verovelvolliselle kertyy tuloa eri maassa, kuin missä se on verovelvollinen. Suomessa ja muissa maissa solmitut verosopimukset ovat pitkälti OECD:n malliverosopimuksen mukaiset. Tässä malliverosopimuksessa on useita artikloja, jotka liittyvät siirtohinnoitteluun. (Jaakkola ym. 2012, 24.) Suomea sitovat verotuksen valtiosopimukset valmistelee valtiovarainministeriö (Valtiovarainministeriö 2016, viitattu 6.11.2016).

Verosopimusten artiklassa 7 määritellään milloin liiketulo verotetaan muualla kuin tulonsaajan asuinvaltiossa ja miten tulo kohdistetaan sopimusvaltioon, jossa tulonsaajalla on kiinteä toimipaikka. Liiketulon verottaminen muualla kuin kotivaltiossa edellyttää kiinteän toimipaikan sijaintia vieraassa valtiossa. Artiklan 7 kohdassa 2 määritellään kiinteään toimipaikkaan kohdennettava tulo, joka muodostuu riippumattomien osapuolten, etuyhteisyriyten sekä yrityksen muiden osien kanssa tekemistään liiketoimista. Tulon kohdentaminen tehdään kahdessa vaiheessa. Ensin määritellään toimipaikan toiminnot ja niiden riskit toiminto- ja riskianalyysin avulla. Sitten hinnoitellaan toimipaikan toimet ja etuyhteysliiketoimet markkinaehtoperiaatteen mukaisesti. (Jaakkola ym. 2012, 24–26.)

Artikla 9 sisältää markkinaehtoperiaatteen ja tulonoikaisun. Koska Suomen solmimat verosopimukset ovat pitkälti OECD:n malliverosopimuksen mukaisia, kyseinen artikla soveltuu lähes aina käytettäväksi Suomen ja toisen osapuolen välillä kansainvälisen verotuksen tilanteissa. Artikla mahdollistaa tulonoikaisun tekemisen tilanteissa, joissa etuyhteisyriykset ovat toimineet markkinaehtoperiaatteen vastaisesti. Kun toisessa sopimusvaltiossa on tehty 9.1 artiklan mukainen tulonoikaisu, on toisella osapuolella mahdollisuus hakea vastaoikaisua 9.2 artiklan perusteella. Tämän artiklan tarkoituksena on erityisesti siirtohintaoikaisu tilanteissa estää kahdenkertainen verotus. Käytännössä, kun verotusta oikaistaan markkinaehtoperiaatteesta poikkeamisen vuoksi esimerkiksi tulonlisäyksellä yhtiön verotettavaan tuloon, tulisi kyseinen tulonlisäys vastaavasti vähentää liiketoimen toisen osapuolen verotettavasta tulosta. Vastaoikaisua ei tehdä automaattisesti kansainvälisissä tilanteissa, vaan se edellyttää verovelvollisen hakemusta. Vastaoikaisu voidaan tehdä vain, kun veroviranomaiset pitävät toisen jäsenvaltion tekemää ensioikaisua markkinaehtoisena. (sama, 26–28.)

Vastaoikaisuartikla ei kuitenkaan aina poista kahdenkertaista verotusta. Siirtohinnoitteluun perustuva tulonoikaisu saatetaan tehdä vasta vuosien päästä alkuperäisestä verotuspäätöksestä, jolloin verotuksen oikaisumahdollisuus toisessa valtiossa on saattanut jo päättyä. Suomen lainsäädännössä vastaoikaisusta säädetään laissa verotusmenettelystä seurannaismuutosta koskevassa 75§. Säännös on yleisluonteinen eikä sanamuotonsa puolesta erityisesti siirtohinnoittelua koskeva, mutta soveltuu silti myös siirtohinnoittelutilanteisiin. Hallituksen esityksen 107/2006 mukaan verovirastolla on lähtökohtaisesti velvollisuus tehdä seurannaismuutoksena siirtohinnoitteluoikaisua koskeva vastaoikaisu, mutta aikarajaa seurannaismuutoksesta päättämiseksi ei ole säädetty, joten aikaa vievissäkin muutosprosesseissa kaksinkertainen verotus saattaa jäädä voimaan. Lähtökohtaisesti oikaisu tehdään tulonoikaisuun ja vastaoikaisuun johtaneen liiketapahtuman verovuoden verotuksessa. (Jaakkola ym. 2012, 28–29.)

Artikla 25 käsittelee keskinäistä sopimusmenettelyä. Tarkoituksena on ollut luoda menettely, jonka avulla verosopimusvaltioiden viranomaiset voivat käydä keskenään keskusteluja ja ratkaista siirtohinnoittelukysymyksiä. Keskustelut ja ratkaisut voivat liittyä joko yksittäiseen tapaukseen tai ottaa laajemmin kantaa sopimusosapuolivaltioiden siirtohinnoittelukysymyksiin. Menettelyn aloittamiseksi riittää kahdenkertaisen verotuksen uhka, eli menettelyyn voidaan turvautua jo ennen tulon lopullista kahdenkertaista verotusta. Sopimusmenettelyn olennaisin puute on, että veroviranomaisen ei tarvitse päästä asiassa sopimukseen. (Karjalainen & Raunio 2007, 23.)

Suomen lainsäädännön ja verosopimuksien mukaiset markkinaehtoperiaatteeseen perustuvat tulonoikaisuun oikeuttavat normit ovat hyvin samansisältöiset. Verosopimuksella voidaan rajoittaa, mutta ei laajentaa kansallisen lainsäädännön mukaista verotusoikeutta, eli tulonoikaisuun ryhtyminen on mahdollista vain, jos sisäinen lainsäädäntö sen sallii. Myös katsotaan, että verosopimusten ensisijaisuuden vuoksi ei tulisi ryhtyä laajempaan oikaisuun mitä verosopimus sallii. Kuitenkin usein ajatellaan, että verosopimus ei rajoita kansallisen lainsäädännön tulonoikaisua, koska verosopimukset eivät voi vaikuttaa sisäisen lain sääntöihin, joissa määritellään tulon vähennyskelpoisuus. Vaikka ristiriitoja voi teoriassa tulla, niin yleensä käytännössä ongelmia ei juuri ilmene. Jos markkinaehtoperiaatteesta on poikettu, niin yleensä siihen voidaan puuttua sisäisten säännösten perusteella verosopimusten rajoittamatta. (Jaakkola ym. 2012, 29–30.)

2.1.4 Arbitraatiosopimus

Arbitraatiosopimus on EU-valtioiden solmima sopimus kahdenkertaisen verotuksen poistamisesta tulonoikaisutilanteissa etuyhteisyriyten liiketoimissa. Sopimus solmittiin viiden vuoden määräaikaisena sopimuksena vuonna 1990, mutta se tuli voimaan vasta vuonna 1995. Voimassaoloa jatkettiin ja sopimus tuli uudestaan voimaan 2004. Pöytäkirjan perusteella sopimusta sovelletaan taannehtivasti 2000 vuoden alusta, eli sitä on voitu soveltaa katkeamatta ensimmäisestä voimaantulosta, 1995 vuodesta lähtien. Suomi liittyi arbitraatiosopimukseen EU:hun liittymisen yhteydessä ja ratifioi sopimuksen 1.5.1999. (Helminen 2016, 250–251.) Sopimus on jäsenvaltioiden tekemä erillinen verosopimus, eikä varsinaisesti osa EY-oikeutta (Karjalainen & Raunio 2007, 42).

Sopimus mahdollistaa monenkertaisen verotuksen poistamisen viime kädessä pakottavan välimiesmenettelyn avulla. Se on merkityksellinen, koska lähes minkään EU-valtion sisäiset lainsäädännöt ja verosopimukset eivät edellytä monenkertaisen verotuksen poistamista tilanteissa, joissa valtioiden viranomaiset eivät pääse asiasta yhteisymmärrykseen. (Helminen 2016, 250.) Käytännössä pakottavaa välimiesmenettelyä ei juurikaan käytetä, koska huomattavasti kevyempi tapa siirtohinnoitteluun liittyvien erimielisyyksien ratkaisemiseen on verosopimusten mukainen keskinäinen sopimusmenettely. Sopimus on toiminut lähinnä ennaltaehkäisevästi ja koska se edellyttää ratkaisuun pääsyä, se saadaan yleensä aikaan jo ilman arbitraatiomenettelyä. (sama.)

Riippumatta valtioiden sisäisten lainsäädäntöjen tai verosopimusten määräyksistä, verovelvollinen voi arbitraatiosopimuksen nojalla antaa etuyhteisyriyten välisen liiketoimen osapuolten veroviranomaisten ratkaistavaksi keskinäisin sopimusmenettelyin, kun uhkana on kahdenkertainen verotus (Karjalainen & Raunio 2007, 42–43). Sopimusvaltioiden veroviranomaisilla on ratkaisuun pääsemiseksi annettu kahden vuoden määräaika ja jos ratkaisuun ei päästä, asetetaan neuvoa-antava toimikunta, joka antaa lausunnon kahdenkertaisen verotuksen poistamisesta. Sopimuksen tavoitteena kuitenkin on, että viranomaiset pääsisivät ratkaisuun määräajassa ilman neuvoa-antavan toimikunnan asettamista. (Jaakkola ym. 2012, 58.)

Sopimuksen mukainen keskinäinen sopimusmenettely on sisällöllisesti hyvin samanlainen kuin OECD:n malliverosopimuksen 25 artiklan säännöt valtioiden välisistä verosopimuksista kaksinkertaisen verotuksen tilanteisiin, mutta erona on arbitraatiosopimuksen kahden vuoden määräaika. OECD:n verosopimuksen ohjeessa on ainoastaan suositus kahden vuoden määräajasta, mutta ratkaisuun ei ole päästävä. Näin ollen, jos yrityksellä ja konsernilla on mahdollisuus EU:n sisällä

selvittää kahdenkertaisen verotuksen oikaisemiseen liittyvä tapaus, on järkevää selvittää se arbitraatiosopimuksen puitteissa, jolloin ratkaisuun on päästävä kahden vuoden sisällä. (Jaakkola ym. 2012, 58–59.)

2.2 Yleisimpiä konsernien sisäisiä liiketapahtumia

Perinteisimpiä konsernin sisäisiä liiketapahtumia ovat valmiiden tuotteiden myynti valmistajayrityksestä myyjäyritykselle sekä raaka-aineiden tai puolivalmiiden tuotteiden myynti. Myöhemmin palvelumyynnin yleistyttyä kansainvälisessäkin kaupassa sekä aineettoman omaisuuden merkityksen kasvettua siirtohinnoittelua sovellettavien liiketapahtumien kirjo on kasvanut huomattavasti. (sama, 141.)

2.2.1 Tuotteet

Tuotteiden myyntiin liittyy läheisesti niiden valmistus. Valmistus voidaan toteuttaa kokonaan yhtiön omissa nimissä (niin sanottua täyden riskin valmistustoimintaa) tai kokonaan tai osittain alihankkijoilla. Yleensä tuotantoyhtiöt huolehtivat itse raaka-aineiden ja tarvittavien komponenttien hankkimisesta, tuotannosta sekä tuotteiden myymisestä myyntiyhtiölle. Tällaisia yhtiöitä kutsutaan siirtohinnoittelussa täyden riskin valmistajiksi. Valmistettavat tuotteet, niiden määrä ja valmistustapa, eli tuotetaanko tilauksesta vai valmiiksi varastoon, suunnitellaan itse. Lisäksi valmistuksessa käytetään aineettomia oikeuksia, jotka voivat olla yhtiön omistuksessa tai lisensoitu yhtiölle. Tuotantoyhtiö vastaa siis tuotannosta ja toimintaansa liittyvistä riskeistä itsenäisesti. (sama, 141–142.)

Osa toiminnoista ja riskeistä voi olla myös muiden konserniyhtiöiden vastuulla, joten siirtohintoja asetettaessa ja markkinaehtoisuutta arvioitaessa täytyy arvioida tarkasti vastuiden ja riskien jakautuminen konserniyhtiöiden välillä. Perinteisesti suurin osa tuotantoon, tuotevastuuseen ja varastointiin liittyvistä riskeistä koituu valmistusyhtiölle. Sopimusvalmistuksessa riskit ovat kuitenkin hyvin rajalliset. Valmistaja on vastuussa vain valmistustoiminnasta ja sopijapuolena toimiva konserniyhtiö vastaa markkinointiin ja asiakassuhteisiin liittyvistä riskeistä. Jakelukanavien valinta vaikuttaa konserniyhtiöiden välisiin liiketoimiin sekä riskien ja toimien jakautumiseen. (sama, 142–143.)

2.2.2 Palvelut

Myös konserniyritysten väliset palvelumyynnit tulee hinnoitella markkinaehtoisesti ja usein korvauksen määrittelyyn soveltuu kustannusperusteinen hinnoittelumenetelmä. Kustannuspohjaan on laskettava palvelun suorittamiseen liittyvien välittömien ja välillisten kustannusten lisäksi palveluun kohdistuva osuus yleiskustannuksista. Toimintojen ja riskien perusteella määräytyy kustannuspohjan päälle laskettava voittolisä. Hinnoittelu voi perustua myös palvelutypeille erikseen määriteltyyn tuntihintaan. Kun palvelu tuottaa merkittävää lisäarvoa tai siihen liittyy huomattava määrä aineetonta omaisuutta, on todellisemman lopputuloksen saamiseksi parempi käyttää voitonjakamismenetelmää siirtohinnoittelussa. (Jaakkola ym. 2012, 159.)

Jotta palveluista voidaan konsernin sisällä veloittaa, täytyy varmistua, että palveluita todella on suoritettu ja niistä on hyötyä vastaanottavalle yhtiölle. Kun yhtiö olisi valmis ostamaan palvelua ulkopuolisesta yritykseltä tai suorittamaan palvelut itse, voidaan konsernin tarjoamaa palvelua pitää hyödyllisenä. Markkinaehtoisuutta arvioitaessa on huomioitava palveluiden tarjoajalle koituvien kustannusten lisäksi vastaanottajan valtion markkinaehtoinen kustannustaso vastaavissa palveluissa. (sama, 160.)

Verotarkastuksessa on noussut esille kysymys, onko palvelun suorittajan kustannuksiin lisättävä voittolisä myös tilanteessa, jossa jo palvelun tuottamisesta koituvat kustannukset ovat suuremmat kuin palveluiden markkinahinta vastaanottajan valtiossa. Kun osa palvelusta toteutetaan ulkopuolisen palveluntarjoajan toimesta ja siihen liittyvät kustannukset veloitetaan osana kokonaispalveluveloitusta, ei voittolisää tarvitse veloittaa ulkopuolisen tuottaman palvelun osalta, kunhan palvelua tarjoava konserniyhtiö ei tuota palvelulle lisäarvoa. (sama, 161.)

2.2.3 Aineettomat oikeudet

Sama markkinaehtoisuuden periaate koskee myös luovutettaessa aineettomia oikeuksia tai niiden käyttöoikeuksia konserniyhtiöiden välillä. Yleensä aineettomat oikeudet ovat luonteeltaan ainutlaatuisia, joten niiden arvostaminen voi olla hankalaa vertailukelpoisten verrokkien löytämisen haasteellisuuden vuoksi. Aineettomalle omaisuudelle on tyypillistä, että se voi olla monen yrityksen käytössä samanaikaisesti ja se on helposti kopioitavissa vähentämättä arvoa yksittäiseltä yhtiöltä. (Karjalainen & Raunio 2007, 161–162.)

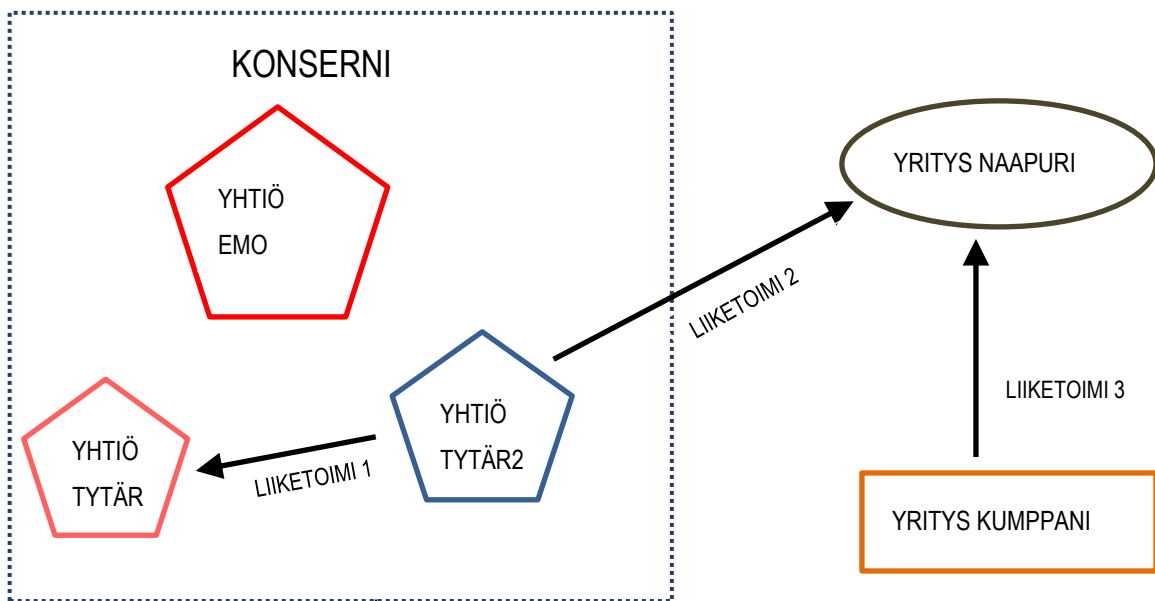
OECD:n ohjeissa aineeton omaisuus jaetaan kaupallisiin ja markkinointiin liittyviin aineettomiin oikeuksiin. Tuotteen tai palvelun myyntiä edistävät aineettomat oikeudet, kuten tavaramerkit, asiakaslistat ja jakelukanavat ovat markkinointiin liittyviä ja tuotantoon liittyvät esimerkiksi patentit, mallit ja atk-ohjelmat ovat kaupallisia aineettomia oikeuksia. (Karjalainen & Raunio 2007, 163.)

Siirtohinnoittelussa on vakiintunut kolme erityyppistä ”omistusmuotoa” aineettomille oikeuksille: juridinen, hyödyntämiseen perustuva sekä taloudellinen. Juridisella omistajalla on lainmukainen omistusoikeus aineettomaan omaisuuteen. Hyödyntämiseen perustuvan omistusoikeuden omaavalla on oikeus aineettoman omaisuuden tuottoon. Oikeuden omaava voi olla juridinen omistaja, esimerkiksi lisenssin saaja, jolla on oikeus edelleen lisensoida omaisuutta tai muuten hyödyntää sitä toiminnassaan tuottavasti. Taloudellinen omistus poikkeaa näistä kahdesta siten, että omistusoikeus on syntynyt sillä perusteella, että taloudellinen omistaja on osallistunut aineettoman omaisuuden syntyyn tai ylläpitoon ja kantanut siihen liittyviä riskejä. (sama, 163–164.)

3 SIIRTOHINNOITTELUMENETELMÄT

OECD:n ohjeissa on kuvattu viisi erilaista siirtohinnoittelumenetelmää, joiden avulla voidaan osoittaa markkinaehtoperiaatteen toteutuminen siirtohinnoitteluliiketoimien hinnoittelussa. Menetelmät jaetaan perinteisiin (markkinahintavertailumenetelmä, jälleenmyyntihintamenetelmä ja kustannusvoittolisämenetelmä) ja voittopohjaisiin (liiketoiminettomarginaalimenetelmä ja voitonjakamismenetelmä) menetelmiin. Markkinahintavertailumenetelmää, jota kutsutaan myös suoraksi menetelmäksi, pidetään ensisijaisena siirtohinnoittelumenetelmänä. (Karjalainen & Raunio 2007, 65–66.)

Voittopohjaisiin siirtohinnoittelumenetelmiin OECD:n siirtohinnoitteluohjeissa suhtaudutaan varauksellisesti, koska harvoin toisistaan riippumattomien osapuolten liiketoimet perustuvat toisen osapuolen sovittuun voittoon. Näitä menetelmiä voidaan käyttää esimerkiksi tilanteissa, joissa ei ole saatavilla tarpeeksi yksityiskohtaista tietoa perinteisten menetelmien käyttämiseen. Voittopohjaisten menetelmien käyttö on kuitenkin yleistynyt juuri vertailukelpoisen ja yksityiskohtaisen tiedon niukkuuden ja puutteen vuoksi ja niiden käyttö hyväksytään jo lähes kaikissa maissa. (sama, 66.)



KUVIO 1 LIIKETOIMEN SISÄISET JA ULKOISET VERROKIT

Riippumatta siitä, mitä menetelmää siirtohinnoittelussa käytetään, hintojen markkinaehtoisuutta voidaan verrata joko sisäisellä tai ulkoisella verrokillä. Sisäiset verrokkit ovat etuyhteysliiketoimien jommankumman osapuolen konsernin ulkopuolisen yrityksen kanssa tekemiä vastaavia liiketoimia. Ulkoiset verrokkit ovat vastaavasti kokonaan konsernin ulkopuolisten, keskenään riippumattomien

yri­tysten tekemiä vastaavia liiketoimia. Siirtohinnoitteluliiketoimia pyritään mieluiten vertaamaan sisäiseen verrokkiin, mutta niiden puuttuessa voidaan käyttää ulkoista verrokkiä. Ulkoisia verrokkeja käytettäessä täytyy kuitenkin kiinnittää erityistä huomiota vertailtavien yritysten samankaltaisuuteen. Verrattavat tiedot vaihtelevat menetelmästä riippuen, eli eri menetelmissä kiinnitetään eri tunnusmerkkeihin huomiota vertailtavuutta arvioitaessa. (Jaakkola ym. 2012, 74.)

Kuviossa yksi on kuvattu 3 erilaista liiketoimea. Liiketoimi 1 on etuyhteysyritysten välinen liiketoimi, jolle haetaan vertailtavaa liiketoimea. Liiketoimi 2 on sisäinen verrokki, eli liiketoimen 1 toisen osapuolen tekemä vastaava liiketoimi konsernin ulkopuolisen toimijan kanssa. Liiketoimi 3 on vastavasti ulkoinen verrokki, eli konsernin ulkopuolisten, keskenään riippumattomien yritysten keskenään tekemä vastaava liiketoimi.

3.1 Markkinahintavertailumenetelmä

Markkinahintavertailumenetelmässä konsernin sisäisiä liiketoimia verrataan toisistaan riippumattomien osapuolten tekemiin vastaaviin liiketoimiin. Todennäköisemmin vertailukelpoisia liiketoimia ovat konserniyrityksen liiketoimet riippumattomien osapuolten kanssa, kuin täysin ulkopuolisten keskenään riippumattomien osapuolten tekemät liiketoimet, koska näistä liiketoimista ei yleensä ole saatavilla tarpeeksi yksityiskohtaista tietoa. Liiketoimet ovat keskenään verrattavia, kun niiden välillä ei ole sellaisia suoritteiden hintaan merkittävästi vaikuttavia eroja, joita ei voida luotettavasti oikaista. (Jaakkola ym. 2012, 75–76.)

Riittävän yksityiskohtaisen vertailutiedon lisäksi myös markkinoiden, tuotteen, toimitusketjun vaiheen, myyntivolyymien ja muiden olosuhteiden tulisi olla mahdollisimman samankaltaiset vertailtavissa liiketoimisissa markkinahintavertailumenetelmän soveltamiseen. Sen vuoksi, vaikka konserniyhtiö myisi samaa tuotetta muille konserniyhtiöille ja ulkopuolisille asiakkaille, nämä liiketoimet ovat harvoin täysin verrattavia keskenään. Menetelmä on erityisen luotettava, kun riippumattomien yritysten tuotteet vastaavat täysin konsernin tuotteita. Tällaisia ovat esimerkiksi öljy ja metallit, joille on yleisesti tiedossa hintanoteeraus. (sama, 76.)

Markkinahintavertailumenetelmää sovelletaan myös tilanteessa, jossa konserniin liitetään sellainen aiemmin itsenäinen yhtiö, jonka kanssa yrityksellä on ollut liiketoimia jo ennen yrityskauppaa. Kun yhtiöiden keskinäiset liiketoimet jatkuvat entisin ehdoin, eikä yhtiöiden toiminnoissa ja riskeissä

tapahtu muutoksia, voidaan olettaa siirtohintojen olevan markkinaehtoiset. Tällaistenkin tapausten hintojen markkinaehtoisuus on kuitenkin tarkistettava ennemmin tai myöhemmin yhtiöiden liiketoiminnan tai toimintaympäristön muuttuessa. (Jaakkola ym. 2012, 77.)

Hintavertailussa on mietittävä tutkitaanko siirtohintaa myyjä- vai ostajayrityksen kannalta. Kun yhtiö A valmistaa ja myy tuotteen saman konsernin yhtiölle B, voidaan siirtohinnoitteluvrtailussa käyttää joko hintaa, jonka A veloittaa myydessään tuotetta ulkopuoliselle ostajalle tai hintaa, jonka B maksaa ostaessaan samaa tuotetta ulkopuoliselta toimijalta. Näistä sisäisistä verrokeista on usein hyvin saatavilla yksityiskohtaista tietoa. Vastaava ulkoinen verrokki olisi hinta, jota toisistaan riippumattomat konsernin ulkopuoliset yhtiöt käyttävät liiketoimissaan. Tällaisista liiketoimista on kuitenkin harvoin saatavilla tarpeeksi tietoa, jotta niitä voitaisiin pitää vertailukelpoisina. (sama.)

3.2 Jälleenmyyntihintamenetelmä

Jälleenmyyntihintamenetelmässä tarkastellaan hintaa, jolla konsernin sisäisesti ostettu tuote myydään edelleen konsernin ulkopuoliselle ostajalle. Markkinaehtoinen hinta saadaan, kun tästä lopullisesta myyntihinnasta vähennetään jälleenmyyjälle jäävä kate, joka määräytyy ennen kaikkea myyntiyhtiön toimintojen ja riskien perusteella. Mitä enemmän toimintoja ja riskejä toimintaan kohdistuu, sitä suurempi kate myyntitoiminnasta tulisi jäädä yhtiölle. Katteen määrää arvioitaessa tulee huomioida esimerkiksi kumpi liiketoimen osapuolista maksaa rahtikulut ja mahdolliset varastointikulut sekä tuontitullit. (sama, 78.)

Ulkoista verrokkia etsiessä on tärkeämpää löytää jakelijoita, joiden toiminnot ja riskit ovat mahdollisimman samankaltaisia. Tuotteen samankaltaisuudella ei tätä menetelmää käyttäessä ole niin suurta merkitystä. Lähtökohtaisesti korkeampaa myyntikatetta saa jälleenmyyjä, joka suorittaa lukuisia toimintoja ja kantaa paljon riskejä. (sama, 78–79.)

Jälleenmyyntihintamenetelmä soveltuu tilanteisiin, joissa konsernin jälleenmyyjäyritys ei juuri tuota lisäarvoa tuotteelle myydessään sitä eteenpäin. Jos jälleenmyyjä muuttaa tuotteen ominaisuuksia merkittävästi tai liittää tuotteeseen lisäksi omaa tuotetta, on menetelmän soveltamiseen suhtauduttava varoen, sillä se ei ole ehkä tilanteeseen parhaiten soveltuva menetelmä. (sama, 79.)

Menetelmän soveltamisen ongelma on riittävän ja vertailukelpoisen taloudellisen informaation saaminen ulkoisten verrokkien osalta. Harvat yritykset raportoivat menetelmän soveltamista varten tarvittavaa myyntikatetta ja suurempien yritysten myyntikate heijastelee useampaa toimintoa, joten vertailukelpoisuus ei välttämättä ole riittävä. (Jaakkola ym. 2012, 79.) Yksi menetelmän heikkous liittyy myös kirjanpitoikäntöihin. Myyntikatteiden vertailun toteuttaminen edellyttää, että vertailtavat myyntikatteet on laskettu riittävän samankaltaisesti. Kirjaamistavoissa on kuitenkin sekä yritys-kohtaisia että maakohtaisia eroja, mikä hankaloittaa vertailtavuutta. (Karjalainen & Raunio 2007, 76.)

3.3 Kustannusvoittolisämenetelmä

Kustannusvoittolisämenetelmässä lasketaan tavarán tai palvelun toimittamisesta konsernin sisäiselle yritykselle aiheutuneisiin kustannuksiin kohtuullinen kate eli voittolisä, joka määritellään yleensä prosenttiosuutena kustannuksista. Voittolisän tulisi tehdä myyjälle toimintaan nähden kohtuullinen voitto. Menetelmää käytetään yleensä palveluiden hinnoittelussa, kuten erilaisissa konsernin hallinto-, valmistus- ja tuotekehityspalveluissa. Menetelmä soveltuu hyvin myös sopimusvalmistusta ja sopimustuotekehitystä sekä komponentteja ja puolivalmiita tuotteita hinnoiteltaessa. (sama, 77–78.)

Kustannusvoittolisämenetelmää käytettäessä on olennaista myyjäyritysten toimintojen ja kustannusrakenteen samankaltaisuus, mutta myös muita vertailukelpoisuuden osatekijöitä on mahdollisuuksien mukaan otettava huomioon. Tällaisia osatekijöitä ovat esimerkiksi sopimusehdot, taloudelliset olosuhteet sekä liiketoimintastrategiat. Menetelmän käyttäminen ei edellytä, että vertailtavat tuotteet olisivat samankaltaiset, mutta se lisää vertailukelpoisuutta. (sama, 78.)

Menetelmää käytettäessä olennaista on määrittää markkinakohtainen voittomarginaali huomioon otettavien kustannusten lisäksi. Yleensä huomioon otetaan todelliset toteutuneet kustannukset, mutta joissakin tapauksissa voi olla perustellumpaa käyttää keskikustannusta. Myös kaupan osapuolten suhteella on vaikutusta siihen, sisällytetäänkö kustannuksiin vain myytyjen tuotteiden kustannukset vai varataanko kapasiteetti siten ostajan käyttöön, että kustannuksiin voidaan laskea myös hallintokustannukset. (sama, 79–80.)

3.4 Liiketoiminettomarginaalimenetelmä

Liiketoiminettomarginaalimenetelmällä määritetään yrityksen voitto liiketoiminnoittain, joita verrataan riippumattomien osapuolten vastaavista liiketoimista saamiin voittoihin. Liikevoittoa verrataan tapauksittain sopivimpaan perusteeseen, kuten esimerkiksi myyntiin, taseen loppusummaan tai kustannuksiin. Menetelmä muistuttaa jälleenmyyntihintamenetelmää ja kustannusvoittolisämenetelmää. (Jaakkola ym. 2012, 83.)

Menetelmä sopii hyvin tilanteisiin, joissa konsernin välisen liiketoimen toinen osapuoli harjoittaa rutiiniluonteista tuotantoa tai palvelua ja toinen vastaa vaativammista toiminnoista ja riskeistä tai käyttää liiketoimeen arvokasta aineetonta pääomaa. Menetelmän vahvuus on, että liiketapahtuma-kohtaisilla tai tuote-eroilla on vähemmän vaikutusta liikevoittoa osoittaviin tunnuslukuihin kuin esimerkiksi markkinahintavertailumenetelmällä tutkittavaan hintaan. Toinen vahvuus liittyy siihen, että menetelmässä keskitytään tutkimaan vain toisen osapuolen tunnuslukuja, joten lopputulosta ei häiritse vaikka toisen osapuolen taloudellisia tietoja ei olisi saatavilla. Liikevoittotason tietoja on yleisesti melko helppo saada, koska liikevoitto on yleensä löydettävissä yritysten tietopankkeihin raportoimista tuloslaskelmista. Tämä onkin menetelmän merkittävin vahvuus ja tekee muiden vahvuuksien kanssa menetelmästä yleisimmin käytetyn. (sama, 83–84.)

Ongelmana on, että liikevoiton tasoon saattaa vaikuttaa tekijöitä, jotka eivät vaikuttaisi riippumattomien yritysten välisissä liiketoimissa ja näin markkinaehtoisien liikevoittotason määrittäminen hankaloituu. Esimerkiksi yrityksellä, joka toimii korkean kustannustason maassa, mutta tuottaa palveluita ja kilpailee yritysten kanssa, jotka toimivat alemman kustannustason maassa, on todennäköisesti alhaisempi liiketulostaso kuin kilpailijoilla. Jos palveluita tarjottaisi etuyhteyssuhteiden ulkopuolisille asiakkaille kyseisillä markkinoilla, korkeampia kustannuksia ei pystyittäisi kohdistamaan edelleen asiakkaille korkeampina hintoina. Liiketulosta käyttävät tunnusluvut myös reagoivat herkemmin myynti- ja tuotantovolyymin vaihteluille, koska kiinteät kustannukset eivät jousta samassa suhteessa volyymimuutoksen kanssa. Menetelmän heikkous on myös sen herkkä reagointi markkinaolosuhteiden muutoksille, esimerkiksi tarjolla olevat korvaavat tuotteet ja palvelut tai uhka markkinoille pyrkivistä uusista kilpailijoista. (sama, 84–85.)

3.5 Voitonjakamismenetelmä

Voitonjakamismenetelmällä jaetaan samaan konserniin kuuluvien yritysten saama yhteinen voitto. Jakamisessa huomioidaan osapuolten kyseisessä toiminnassa käyttämän omaisuuden lisäksi riskien ja toimintojen jakautuminen osapuolten kesken. Menetelmä sopii erityisesti vaativia toimenpiteitä ja merkittäviä riskejä edellyttävien liiketoimien tarkasteluun. Se mahdollistaa toisinaan ainutlaatuistenkin konsernin sisäisten tapahtumien markkinaehtoisuuden arvioinnin, eikä voitto jakaudu epätasaisesti esimerkiksi siten, että toinen tekisi liiketapahtumalla poikkeuksellisen hyvän voiton ja toiselle liiketapahtumasta koituisi tappiota. (Jaakkola ym. 2012, 90–91.)

Menetelmän heikkous on, että liiketapahtumien osapuolista saattaa olla hankalaa saada tarpeellista taloudellista tietoa. Myös osapuolten suorittamien toimintojen, käyttämien omaisuuserien ja kantamien riskien määrittäminen voi koitua työlääksi. Menetelmää käytettäessä määritellään ensin liiketapahtuman kokonaisvoitto, joka tulee erotella samoilla periaatteilla muista voitoista konserniyhtiöiden kirjanpidossa. Liiketapahtumaan osallistuvien yhtiöiden olisikin sovittava etukäteen yhteinäisistä laskentaperiaatteista jaettavan voiton määrittämisessä. (sama, 91.)

OECD:n ohjeissa mainitaan kaksi lähestymistapaa voittojen jakamiseen: panosarviointi ja jäännösarviointi. Panosarvioinnissa voitot jaetaan suhteessa osapuolten suorittamiin toimintoihin, kantamiin riskeihin ja sitomaan pääomaan. Jäännösarvioinnissa voitot jaetaan kahdessa osassa. Ensin määritellään osapuolten rutiinitoiminnoille esimerkiksi liiketoiminettomarginaalimenetelmän avulla markkinaehtoinen kompensatio ja sen jälkeen allokoidaan mahdollinen ylijäämävoitto tai tappio samalla tavalla kuin panosarvioinnissakin toimintojen, riskien ja pääomien suhteessa. (sama, 91.)

4 SIIRTOHINNOITTELUDOKUMENTOINTI

Konserniyritysten on laadittava vuoden aikana etuyhteisyritysten kanssa käymistään liiketoimista kirjallinen selvitys. Tarkoituksena on osoittaa konsernin sisäisten liiketoimien markkinaehtoisuus ja näin suojata verovelvollisia mahdollisilta veroviranomaisten myöhemmin vaatimilta siirtohinnoitteluoikaisuilta, sekä vähentää tällaisiin liiketoimiin kohdistuvaa riskiä kahdenkertaisesta verotuksesta. Dokumentointi myös helpottaa veroviranomaisten työtä tutkia liiketoimien markkinaehtoisuutta. Myöhemmin esitettäviä lain verotusmenettelystä mukaisia dokumentointivaatimuksia sovellettiin ensimmäisen kerran vuoden 2007 verotuksessa. (Helminen 2016, luku 8, Siirtohinnoittelu.)

4.1 Dokumentoinnin sisältövaatimukset

Siirtohinnoitteludokumentaation laajuus ja yksityiskohtaisuus vaatimukset vaihtelevat eri valtioissa. Vaikka OECD:n siirtohinnoitteluohjeissa kuvattuja säännöksiä ja käytäntöjä asiakirjavaatimuksista sovelletaan useissa valtioissa, niin EU-valtioidenkin vaatimuksissa on vielä huomattavasti keskinäisiä poikkeavuuksia. Konsernin, joka toimii useassa valtiossa, on otettava kunkin valtion vaatimukset huomioon. (sama.) Monissa maissa vaaditaan laatimaan OECD:n siirtohinnoitteluohjeisiin perustuva dokumentointi paikallisella kielellä. Tällaisia maita ovat esimerkiksi Puola, Unkari ja Kiina. (Jaakkola ym. 2012, 93.)

Jotta käytäntöjä saataisiin yhdenmukaistettua ja dokumentointia yksinkertaistettua, Eurooppa-neuvosto ja jäsenvaltiot ovat antaneet julkilausuman käytäntesäännöistä, jotka koskevat etuyhteisyritysten siirtohinnoitteluasiakirjoja Euroopan unionissa (Helminen, 2016, luku 8, Siirtohinnoittelu). Yhdenmukaistamisella pyritään vähentämään verovelvolliselle dokumentaatiovaatimusten noudattamisesta koituvia kustannuksia (Jaakkola ym. 2012, 94). Säännöissä on suositus konserniyhtiöiden siirtohinnoittelupolitiikastaan esitettävistä asiakirjoista. Kyseessä on kuitenkin ainoastaan poliittinen päätöslauselma eikä se aseta jäsenvaltioille oikeudellisia velvoitteita. Jäsenvaltiot voivat tarvittaessa vaatia myös muita asiakirjoja ja selvityksiä. EU:n käytäntesäännöt perustuvat OECD:n siirtohinnoitteluohjeisiin. (Helminen 2016, luku 8, Siirtohinnoittelu.)

4.1.1 Suomen lainsäädännön dokumentointiohjeet

Suomen siirtohinnoitteludokumentointisäännökset on esitetty laissa verotusmenettelystä. Säännökset ovat sisällöllisesti pitkälti yhdenmukaiset OECD:n ohjeiden ja EU:n käytäntesääntöjen kanssa. Lisäksi verohallinto on laatinut vuonna 2007 muistion koskien siirtohinnoitteludokumentointia, selventämään verovelvolliselle dokumentoinnin sisältövaatimuksia ja kuvaamaan veroviranomaisen näkökulmasta riittävää dokumentointia. (Jaakkola ym. 2012, 93–94.)

Suomen lainsäädännön mukaan siirtohinnoitteludokumentointia ei edellytetä pieniltä ja keskisuurilta yrityksiltä. Tällä tarkoitetaan yritystä, jossa työskentelee vähemmän kuin 250 työntekijää, jonka liikevaihto on enintään 50 miljoona euroa tai taseen loppusumma enintään 43 miljoonaa euroa sekä täyttää komission suosituksessa 2003/361/EY tarkoitetut riippumattomuutta kuvaavat ja muut suositukseen sisältyvät pienen ja keski-suuren yrityksen tunnusmerkit. (Laki verotusmenettelystä 2:14a§.) Laskettaessa edellä mainittuja tunnuslukuja, huomioidaan koko konsernin luvut yksittäisen konserniyhtiön sijaan. Eli vaikka esimerkiksi Suomessa sijaitseva tytäryhtiö lukeutuisi pieneksi tai keski-suureksi yhtiöksi tunnuslukujensa perusteella, tulee senkin laatia siirtohinnoitteludokumentointi jos konserniyhtiö kokonaisuudessaan ylittää annetut määritykset. (Karjalainen & Raunio 2007, 195.)

Dokumentoinnin on sisällettävä seuraavat tiedot:

- 1) kuvaus liiketoiminnasta;
- 2) kuvaus etuyhteyssuhteista;
- 3) tiedot etuyhteyssuhteessa tehdyistä liiketoimista sekä yrityksen ja sen kiinteän toimipaikan välisistä toimista;
- 4) toimintoarviointi etuyhteyssuhteessa tehdyistä liiketoimista sekä yrityksen ja sen kiinteän toimipaikan välisistä toimista;
- 5) vertailuarviointi käytettävissä oleva tieto vertailukohteista mukaan lukien;
- 6) kuvaus siirtohinnoittelumenetelmästä ja sen soveltamisesta. (Laki verotusmenettelystä 1558/1995 2:14b§.)

Yllä luetelluista 4–6 kohdan tietoja ei edellytetä, jos verovelvollisen ja konsernin toisen yrityksen välisien verovuonna tehtyjen liiketoimien yhteismäärä on enintään 500 000 euroa (Laki verotusmenettelystä 1558/1995 2:14b§). Yksityiskohtaisemmat ohjeet dokumentoinnin sisällöstä on esitetty hallituksen esityksessä (HE107/2006). Nämä ohjeet pohjautuvat OECD:n siirtohinnoitteluohjeisiin ja Euroopan unionin dokumentointia koskeviin käytäntönsäätöihin. (HE 107/2006, vp 11.)

Liiketoiminnan kuvauksessa esitetään yleisluonteisesti verovelvollisen yrityksen ja sen konsernin harjoittama liiketoiminta ja yrityksen markkina-asema. Tämä yleiskuva liiketoiminnasta ja markkinoista on dokumentoinnin perusta. Yleiskuvassa voi kuvata myös toimialaa tai muuta tietoa yrityksestä, joka auttaa hahmottamaan verovelvollisen siirtohinnoitteluun vaikuttavia olosuhteita, vaikka vielä tässä ei tarkastellakaan yksittäisiä liiketoimia. Liiketoimintastrategiasta ja verovuoden aikaisista strategiamuutoksista tulisi antaa selkeä kuva. Kuvaukseen voi liittää esimerkiksi liiketoimintasuunnitelman, liiketoiminnan olennaisen lähihistorian ja muut olennaiset tiedot, jotka vaikuttavat liiketoiminnan harjoittamiseen, kuten toimiala ja asema toimialalla, erityisvahvuudet, markkina- ja kilpailuolosuhteet sekä erityisolosuhteet liiketoimintaympäristössä. (sama, vp 14–15.)

Etuyhteyssuhteiden kuvauksessa esitetään tiedot sellaisista verovelliseen etuyhteydessä olevista yrityksistä, joiden kanssa on verovuoden aikana ollut liiketoimia tai joiden liiketoimet vaikuttavat välittömästi tai välillisesti etuyhteyssuhteissa tehtyjen liiketoimien hinnoitteluun. Etuyhteyssuhteista tulisi erityisesti selventää verovuoden ja edeltävän vuoden aikaiset muutokset. Kuvauksessa esitetään myös, mihin etuyhteyssuhde perustuu. Lisäksi tulisi liittää yleinen selvitys konsernin organisaation rakenteesta, esimerkiksi organisaatiotaulukko konserniyhtiöistä, omistussuhteet sekä selkeät toiminnalliset rakenteet, jotka poikkeavat konsernin oikeudellisesta rakenteesta. Myös konsernissa viime vuosina tapahtuneet muutokset havainnollistavat konsernin rakennetta. (sama, vp 15.)

Kohdassa 3 esitettäviä etuyhteyssuhteessa tehtyjä liiketoimia ovat esimerkiksi tavaranosto ja -myynti, palvelu, rahoitus sekä kustannusten jakaminen. Näistä liiketoimista tulisi selvittää liiketoimen tyyppi, osapuolet, euromääräinen arvo, laskutus ja sopimusehdot sekä liiketoimen vaikutus muihin etuyhteyssiiketoimiin. Samanlaisista liiketoimista voi esittää yhdistetyn selvityksen, kun liiketoimessa on samat osapuolet ja ehdot. Lisäksi tulisi olla luettelo sopimuksista, jotka liittyvät etuyhteydessä tehtyihin liiketoimiin sekä olennaisimmista myös jäljennökset liitteenä. Myös etuyhteyssuhteiden kuvauksessa esitetään tiedot sellaisista verovelliseen etuyhteydessä olevista yrityksistä, joiden kanssa on verovuoden aikana ollut liiketoimia tai joiden liiketoimet vaikuttavat välittömästi tai välillisesti etuyhteyssuhteissa tehtyjen liiketoimien hinnoitteluun. Etuyhteyssuhteista tulisi erityisesti selventää verovuoden ja edeltävän vuoden aikaiset muutokset. Kuvauksessa esitetään myös, mihin etuyhteyssuhde perustuu. Lisäksi tulisi liittää yleinen selvitys konsernin organisaation rakenteesta, esimerkiksi organisaatiotaulukko konserniyhtiöistä, omistussuhteet sekä selkeät toiminnalliset rakenteet, jotka poikkeavat konsernin oikeudellisesta rakenteesta. Myös konsernissa viime vuosina tapahtuneet muutokset havainnollistavat konsernin rakennetta. (sama, vp 15.)

liiketoimiin liittyvistä kustannustenjakosopimuksista ja ennakkotietosopimuksista sekä toisen osapuolen valtion viranomaisen toiselle osapuolelle antamista ennakkotiedoista tulisi liittää luettelot. (HE 107/2006, vp 15.)

Kohdan 4 toimintoarvioinnin tarkoitus on arvioida etuyhteysliiketoimissa ja riippumattomien yritysten vertailukelpoisissa liiketoimissa suorittamia toimintoja huomioiden käytetty omaisuus ja otetut riskit. Tässä vaiheessa keskitytään kuitenkin selvittämään vain etuyhteysliiketoimissa suoritettuja toimintoja. Etuyhteystoimia koskeva toimintoarviointi on laadittava seikkaperäisesti, koska verovelvollinen liiketoimien toisena osapuolena pystyy arvioimaan toimintoja yksityiskohtaisesti. Arvioinnissa selvitetään etuyhteydessä tehdyn liiketoimen molempien osapuolten liiketoimissa suorittamat toiminnot, sekä käyttämä omaisuus ja otetut riskit. Kun selvityksen kohteena oleva osapuoli suorittaa yksinkertaisia rutiinitoimintoja, toisen osapuolen toiminnoista riittää esitettäväksi yleisluonteinen arviointi. Toimintoja ovat esimerkiksi valmistus, huolto, jakelu, suunnittelu, tutkimus, rahoitus ja johtaminen. Keskeisin toiminnoissa käytetty omaisuus on aineetonta, eli esimerkiksi osaaminen, tavaramerkit, mallit, patentit, asiakasluettelo ja jakelukanava. Vastaavasti toimintoihin liittyviä riskejä ovat esimerkiksi luotto-, tuotekehitys-, markkina- ja takuuriski. (sama, vp 15–16.)

Arvioinnin tekeminen edellyttää, että dokumentoinnissa eritellään kaikki osapuolten toiminnot, omaisuuserät ja riskit, jotta se selventää osapuolten osuudet liiketoimiin sekä toimintojen taloudelliset merkitykset. Myös toimintoihin liittyvät muutokset edellisestä verovuodesta on erityisen tärkeää ilmetä dokumentoinnista. Keskeisin merkitys on toimintojen, riskien ja omaisuuserien kohdistamisella oikealle etuyhteysosapuolelle, jotta kertyvä voittokin kohdistuisi oikein. (sama, vp 16.)

Vertailuarviointi on OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden mukaan etuyhteysliiketoimen vertailemista riippumattomaan liiketoimeen tai -toimiin. Liiketoimet ovat ohjeiden mukaan vertailukelpoisia, jos mikään ero liiketoimien välillä ei voisi vaikuttaa olennaisesti menetelmässä arvioitavaan tekijään tai voidaan tehdä kohtuullisesti oikaisuja erojen olennaisten vaikutusten poistamiseksi. Liiketoimien vertailukelpoisuuden arvioimiseksi on ohjeissa annettu viisi määrittävää tekijää, jotka ovat toimintoarvioinnin lisäksi omaisuuden tai palvelun luonne, osapuolten taloudelliset olosuhteet, sopimusehdot ja noudatetut liiketoimintastrategiat. (sama.)

Arvioinnissa voidaan keskittyä taloudellisesti merkityksellisiin etuyhteysliiketoimiin, joita ovat esimerkiksi monimutkaiset, uudet, määrältään arvokkaat tai muuttuvissa olosuhteissa tehdyt liiketoi-

met. Liiketoimen taloudellista merkitystä arvioidaan markkinaehtoisien arvon eikä liiketoimessa käytetyn hinnan mukaisesti. Verovelvollisen omista etuyhteystoimista on saatavilla kattavasti tietoa, mutta vertailukohteen liiketoimista voi olla tietoa puutteellisemmin. Siitä huolimatta vertailukohdetta voidaan arvioida, jos puutteellisuudella ei ole olennaista vaikutusta vertailukelpoisuuteen. Vertailtavuuteen vaikuttavista tekijöistä on kuitenkin hankittava mahdollisimman paljon tietoa. (HE 107/2006, vp 16–17.)

Vertailukohde on olennainen osa siirtohinnoittelua, koska markkinaehtoperiaatteen soveltaminen perustuu liiketoimien vertailuun. Vertailukohteet jaotellaan sisäisiin ja ulkoisiin. Sisäiset vertailukohteet ovat usein erityisen käyttökelpoisia, koska verovelvollisella on käytettävissä kattavasti arviointiin ja hinnoitteluun vaikuttavia tietoja. Myös sisäisten liiketoimien vertailukelpoisuus tulee arvioida. Ulkoisten vertailukohteiden löytäminen on hankalampaa, koska julkista tietoa ei yleensä ole tarjolla. (sama, vp 17.)

Jos vertailukohteita on käytettävissä, niistä on esitettävä valikointikriteerit, perusteet valituista ja hylätyistä vertailukohteista, vertailukelpoisuuteen vaikuttavat tekijät sekä tehdyt oikaisut vertailtavuuden saavuttamiseksi. Vertailukohteen esittämistä ei edellytetä jos niitä ei ole tai niiden etsiminen vaatisi kohtuuttomia kustannuksia. Dokumentoinnissa on eriteltävä perustelut, miksi vertailukohteita ei ole käytettävissä sekä esitettävä muut taloudelliset arviot, joihin markkinaehtoisuuden toteutuminen perustuu. (sama.)

Vertailukohteiden puuttuminen saattaa vaikuttaa dokumentoinnin painoarvoon, koska ilman vertailukohteita ei pystytä osoittamaan, että etuyhteysliiketoimet todella vastaavat markkinaehtoperiaatteen mukaisesti riippumattomien osapuolten liiketoimia. Tästä voi seurata esimerkiksi kaksinkertainen verotus jos veroviranomaisen tai verovelvollisen myöhemmin laatimasta tarkemmasta vertailuarvioinnista ilmenee vertailukohde, jota soveltaen siirtohinnoitteluun on tehtävä oikaisu jälkikäteen. Toisaalta toimivaltaisilla viranomaisilla voi olla hankaluuksia ratkaista keskinäisellä sopimusmenettelyllä miten kaksinkertainen verotus poistettaisiin, jos ei ole selkeää näyttöä etuyhteystoimien markkinaehtoisuudesta. Vertailuarviointi on siis suositeltavaa tehdä mahdollisimman kattavasti jo siirtohinnoitteludokumentoinnissa. (sama, vp 17–18.)

Dokumentoinnissa esitetään selvitys käytetystä siirtohinnoittelumenetelmästä, perustelut menetelmän valinnalle sekä miten menetelmää on sovellettu. Menetelmä voi olla jokin OECD:n siirtohin-

noitteluohjeissa esitetty, mutta valinnassa tulee huomioida OECD:n esittämät näkökohdat menetelmien soveltamiseen. Menetelmän soveltamisesta tulee esittää myös laskelma markkinaehtoiseen lopputulokseen pääsemisestä. Soveltamisessa hyödynnetty tieto eritellään, ja vertailukelpoisuuden eroja poistavat oikaisut kuvaillaan ja perustellaan. Lisäksi esitellään menetelmän soveltamiseen vaikuttaneet oletukset ja päätelmät sekä soveltamisen vaikutukset etuyhteysosapuolten tulokseen, esimerkiksi osapuolen verovuoden tuloslaskelmalla ja taseella sekä verotettavan tulon laskelmalla, jos ne dokumentointia laadittaessa on käytettävissä. (HE 107/2006, vp 18.)

Siirtohinnoitteludokumentointi on esitettävä veroviranomaisen kehotuksesta 60 päivän kuluessa, mutta kuitenkin aikaisintaan kuuden kuukauden kuluessa päättyneen tilikauden viimeisen kuukauden lopusta. Dokumentointiin liittyvät lisäselvitykset on esitettävä 90 päivän kuluessa veronviranomaisen kehotuksesta. Näitä 60 ja 90 päivän määräaikoja voi veronviranomainen kuitenkin pidentää pyynnöstä. (Laki verotusmenettelystä 1558/1995 2:14c§.)

4.1.2 OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden mukainen dokumentointi

OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden luvussa 5 annetaan veroviranomaisille ohjausta huomioitavista seikoista kehitettäessä toimintaohjeita ja sääntöjä siirtohinnoitteluun liittyvien dokumenttien vaatimuksista. Lisäksi luvussa on ohjeita myös verovelvolliselle siitä, millainen dokumentaatio olisi hyödyllistä laatia pyrittäessä todistamaan siirtohinnoittelun markkinaehtoisuus. (Karjalainen & Raunio 2007, 180.)

Keskeisenä ohjeena luvussa todetaan, että verohallinnon ja verovelvollisen on pyrittävä asianmukaisesti ja vilpittömästi osoittamaan, että tehdyt johtopäätökset siirtohinnoittelusta täyttävät markkinaehtoperiaatteen. Ohjeessa siis korostetaan, että verovelvollisen ja verohallinnon tulisi toimia yhteistyössä siirtohinnoittelukysymyksiä ratkaistaessa. Siirtohinnoitteludokumentaatiolla on keskeinen rooli siirtohinnoittelun markkinaehtoisuuden analysoinnissa ja verifioinnissa. (sama.)

Ohjeet sisältävät kommentteja myös siitä, mitä dokumentteja voitaisiin pyytää jo veroilmoitusprosessin yhteydessä. Ohjeiden mukaan veroviranomaisten pitäisi rajoittaa vaatimasta tietoja veroilmoituksen laatimisprosessin yhteydessä. Tässä vaiheessa voitaisiin vaatia dokumentteja, joiden perusteella voidaan arvioida mitkä verovelvolliset otettaisiin tarkemman tarkastelun piiriin, mutta yksityiskohtaisen siirtohinnoitteludokumentoinnin vaatimista pidetään kohtuuttomana ja raskaana

taakkana verovelvolliselle. OECD:n ohjeet ovat siis verovuoden jälkeen laadittavan dokumentaation kannalla. Ohjeet lähtevät kuitenkin siitä, että verovelvolliset pyrkisivät varmistamaan markkinaehtoisien siirtohinnoittelun jo hintoja asetettaessa ja oletus on, että yritykset myös dokumentoivat hinnoitteluprosessit ja pystyvät tarvittaessa osoittamaan markkinaehtoperiaatteen huomioimisen hinnoittelussa. (Karjalainen & Raunio 2007 181–182.)

Siirtohinnoittelun tarkastelun kannalta olennaiset tiedot vaihtelevat yrityskohtaisesti, joten on mahdollista määritellä tarkkaa sisältöä tiedoille, joita veroviranomaiset voivat kohtuudella edellyttää siirtohinnoittelutarkastuksessa. Tietyt yhtiöihin, transaktioon ja hinnoitteluun liittyvät ominaisuudet ovat kuitenkin yhteisiä siirtohinnoitteluun liittyville kysymyksille. OECD:n siirtohinnoitteluohjeisiin on listattu tietoja, joiden voidaan katsoa olevan olennaisia tarkastuksessa, mutta korostetaan myös, että tietojen merkityksellisyttä tulee arvioida aina tapauskohtaisesti, eikä listattuja esimerkkejä tule käsitellä vähimmäisstandardina hyväksyttävälle dokumentaatiolle. (sama, 182.)

4.1.3 EU:n siirtohintadokumentaation käytäntesäännöt

Kuten jo aiemmin mainittiin, Euroopan unionin käytäntesäännöt pohjautuvat OECD:n siirtohinnoitteluohjeisiin. Euroopan unionin siirtohinnoitteludokumentointi (EUTPD) eroaa kuitenkin hieman OECD:n siirtohinnoitteludokumentointi ohjeista. (Jaakkola ym. 2012, 93–94.) EUTPD:n mukaan laaditun dokumentaation tulee kattaa kaikki EU:n alueella toimivat konsernin yritykset. EU:n ulkopuolisten yritysten osalta dokumentoidaan niiden ja EU:ssa toimivien konsernin yritysten väliset liiketoimet. (Helminen 2016, 238.)

EUTPD:n mukainen dokumentointi on kaksiosainen sisältäen koko konsernia koskevat tiedot (master file) ja yksittäisen yrityksen tiedot (local file). Dokumentaatio koostuu siis yhtenäisestä master file kantatiedostosta ja kunkin tytäryhtiön toiminnastaan laatimasta local file -tiedostosta. Kantatiedoston laatii emoyhtiö tai konsernin päätoimipaikka koskien koko EU:n aluetta. (sama.) Näin konsernin siirtohinnoitteludokumentoinnin ydinosa keskitetään kantatiedostoksi, joka vähentää dokumentaatiovelvollisten vaivaa ja kustannuksia samalla pienentäen riskiä mahdollisista sanktioista. Local filessä esitetyt tiedot liittyvät ainoastaan yhden tytäryhtiön liiketoimintaan ja rajat ylittävien konsernin sisäisten liiketoimien siirtohinnoitteluun. Local file tiedot sisältävä dokumentaatio esitetään vain kyseisen valtion veroviranomaisille. (Jaakkola ym. 2012, 94–95.)

4.2 Dokumentointisäännöksiin tulevat muutokset

Valtiot menettävät vuosittain arviolta jopa 200 miljardia euroa verotuloja, koska lainsäädännöt, kansainväliset verosopimukset ja käytännöt mahdollistavat kansainvälisille suuryrityksille verosuunnittelua, jossa maksetaan verot eri maahan kuin missä yrityksen toimintaa todellisuudessa harjoitetaan ja tulo luodaan. Täten voi käydä niin, että veroja ei makseta ollenkaan tai niitä maksetaan vain vähän. (Verohallinto 2015, viitattu 21.10.2016.)

Tällaisten edellä kuvattujen tilanteiden torjumiseksi OECD on yhdessä G20 maiden kanssa työstänyt 5.10.2015 julkaistun BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) toimenpideohjelman. Ohjelma sisältää 15 toimenpidettä, joista merkittävimmät, välittömästi sovellettavissa olevat 8-10 koskevat OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden päivityksiä. Nämä toimenpiteet kuitenkin pääosin vain selkeyttävät markkinaehtoperiaatteen tulkintaa, eivätkä edellytä muutoksia kansainvälisiin lainsäädäntöihin. (Edilex 2015b, viitattu 21.10.2016.)

Toimenpide 13 on kolmikerroksinen dokumentaatiomalli, joka sisältää paikallisyhtiö (local file) ja konsernikohtaisen (master file) dokumentaatioiden lisäksi konsernin laatiman maakohtaisen dokumentoinnin (country-by-country report). Maakohtainen raportti sisältää tietoa konsernin veroista, toiminnan luonteesta eri valtioissa ja oikeusalueilla sekä tiettyjä muita taloudellisia seikkoja. (HE 142/2016, vp 3.) Tämä toimenpide vaatii monilta valtioilta kansainvälisiä lainsäädäntötoimia. Toimenpiteessä 14 pyritään tehostamaan valtioiden välistä sopimusmenettelyä kaksinkertaisen verotuksen tilanteissa. BEPS:issä on myös verojärjestelmien ja verokannustimien läpinäkyvyyteen ja valvontaan tähtääviä toimenpiteitä (toimenpiteet 11 ja 12). (Edilex 2015b, viitattu 21.10.2016.)

BEPS-ohjeistuksen mukaan verohallinto pyytäisi local file ja master file dokumentit kyseisen valtion verovelvolliselta. Country-by-country -tietojen raportointi veroviranomaisille olisi kuitenkin pääsääntöisesti konsernin ylimmän emoyhtiön vastuulla. Suomi on allekirjoittanut tammikuussa 2016 30 muun valtion kanssa country-by-country -tietojen automaattiseen vaihtamiseen liittyvän monenkeskisen toimivaltaisten viranomaisten välisen sopimuksen. Sopimukseen on liittynyt myöhemmin vielä 6 valtiota. Sopimuksen velvoitteiden voimaansaattaminen edellyttää lainsäädännön uudistamista country-by-country -tietojen osalta sekä tiettyjä muita toimia. Sopimuksessa on määräyksiä country-by-country -tietojen salassapitoon, tietojenvaihtoon ja hyödyntämiseen liittyen. Maakohtaisen tietojen raportointivelvoite voisi tietyissä olosuhteissa olla toissijaisesti myös paikallisella

konserniyrittäjä, joka ei ole konsernin ylin emoyhtiö. Konserni voisi myös tiettyjen ehtojen täytyessä nimetä konserniyrittäjän raportointivelvolliseksi. Valtiot vaihtaisivat automaattisesti raportointivelvolliselta saatuja tietoja. (HE 142/2016, vp 3.)

Myös Euroopan unioni on julkistanut tammikuussa 2016 direktiiviehdotuksen, jonka mukaan BEPS-raportin mukainen country-by-country report implementoitaisiin jäsenvaltioissa. Ecofin-neuvosto hyväksyi direktiivin toukokuussa 2016. Direktiivi 2016/881/EU tuli voimaan 3. kesäkuuta 2016. Sen mukaan jäsenvaltioissa asuvat ylimmät emoyhtiöt raportoivat maakohtaisen raportin tiedot asuinvaltiolleen. Raportointivelvolliseksi voi direktiivinkin mukaan tulla myös konsernin muu jäsenvaltiossa oleva yritys kuin ylin emoyhtiö, jos tietoja ei saataisi tiettyjen edellytysten täytyessä emoyhtiön valtiosta. Jäsenvaltio toimittaa raportointivelvolliselta saamansa maakohtaiset tiedot automaattisella tietojenvaihdolla niihin jäsenvaltioihin, joita tiedot koskettavat. Direktiivin mukaan ylimmän emoyhtiön raportointivelvollisuutta ja siihen liittyvää tietojen vaihtoa tulisi alkaa soveltamaan tilikaudesta 2016 lähtien. Muiden raportointivelvollisten osalta voidaan alkaa säätää tilikaudesta 2017. (sama, vp 4.)

Euroopan unionin maakohtaisen raportoinnin säännöissä maakohtaiset tiedot jaettaisiin julkisiin ja ei-julkisiin tietoihin. Ei-julkiset tiedot raportoidaan veronviranomaisille, kun konsernin tai emoyhtiön kotipaikka sijaitsee EU:n jäsenvaltiossa. Raportissa tulisi olla tietoja yrityksen avainluvista, jotka antavat veronviranomaiselle käsityksen konsernin voittojen kohdentumisesta ja arvoketjusta. Raportointisäännökset veronviranomaiselle vastaavat pitkälti OECD:n BEPS-hankkeen mukaisia raportointiperiaatteita. Julkinen raportointivelvollisuus koskee vain yhtiöitä, jotka harjoittavat liiketoimintaa EU:n alueella. Eli myös konserni, jonka ylin emoyhtiö sijaitsee EU:n ulkopuolella, raportoi EU:ssa sijaitsevista konsernin osista. (KPMG 2016a, Viitattu 11.12.2016.)

Euroopan unionin komissio myös esitteli kesäkuussa 2015 toimintasuunnitelman yhtiöverotuksen perusteellisesta uudistamisesta EU:ssa. Suunnitelmassa esitetään aloitteita, joilla pyritään torjumaan veronkiertoa, turvataan kestävät verotulot sekä yrityksen näkökulmasta vahvistetaan sisämarkkinoita. Keskeisiä toimia on varmistaa, että voitot verotetaan valtiossa josta ne ovat peräisin, sekä yhteisen yhdistetyn yhtiöveropohjan (CCCTB) vireillepano uudelleen. (Edilex 2015a, Viitattu 21.10.2016.)

Suomessa hallitus esitti syksyllä 2016 BEPS-hankkeen toimenpiteen 13, eli maakohtaisen dokumentoinnin otettavan käytäntöön tilikaudesta 2016. Esityksessä on myös ehdotus siirtohinnoitteludokumentoinnin sääntelyn päivittämisestä. Muutosten jälkeen Suomen lainsäädännön mukaiset dokumentointivaatimukset vastaisivat kokonaisuudessaan OECD:n ohjeita. (Edilex 2016, Viitattu 21.10.2016.)

OECD:n yhdessä G20 maiden kanssa uudistamat siirtohinnoittelun dokumentointisäännökset otettiin lainuudistuksella voimaan Suomen lainsäädäntöön lakiin verotusmenettelystä vuoden 2017 alusta. Uudet säännökset koskevat osin vuoden 2016 tilikautta ja osin vasta 2017 vuoden tilikautta. Monet muutkin EU-valtiot ovat lähiaikoina uudistaneet lakejaan vastaamaan OECD:n laatiman toimenpideohjelman mukaisia siirtohinnoitteludokumentointi ohjeistuksia. (HE 142/2016, vp 2.)

Päivitetyn lain mukainen dokumentointi on kolmiosainen sisältäen konsernia koskevat tiedot (master file), verovelvollista koskevat tiedot (local file) sekä country-by-country raportin eli maakohtaiset tiedot. Master file ja local file on jokaisen konserniin kuuluvan dokumentointivelvollisen yhtiön esitettävä oman maansa veroviranomaisille. Maakohtaisen raportin esittämisvelvollisuus on ensisijaisesti konsernin ylimmällä emoyhtiöllä ja se esitetään emoyhtiön asuinvaltiolle. (sama, vp 3.) Maakohtaisen raportin esittäminen koskee kuitenkin vain isoimpien konserniyhtiöiden emoyhtiöitä. Karkeiden arvioiden mukaan maakohtaisen raportin esittämisvelvollisia emoyhtiötä arvioidaan Suomessa olevan vain alle 100. (sama, vp 20.)

Verovelvollisen toiminnastaan dokumentoitavat seikat eivät muuttuneet lainuudistuksen myötä huomattavasti. Aiemmin vaadittaviin 6 kohtaan on tullut muutama kohta lisää ja näitä dokumentoitavia tietoja verovelvollisen toiminnasta kutsutaan uudistetussa verotusmenettelylaissa local fileksi. Lakiuudistuksen mukaiset dokumentoinnissa vaadittavat tiedot ovat:

- 1) organisaatio- ja hallintorakenteen kuvaus;
- 2) tiedot liiketoiminnasta;
- 3) kuvaus etuyhteyssuhteista;
- 4) tiedot etuyhteyssuhteessa tehdyistä liiketoimista sekä yrityksen ja sen kiinteän toimipaikan välisistä toimista;
- 5) toimintoarviointi etuyhteyssuhteessa tehdyistä liiketoimista sekä yrityksen ja sen kiinteän toimipaikan välisistä toimista;

- 6) vertailuarviointi ja käytettävissä oleva tieto vertailukohteista;
- 7) kuvaus siirtohinnoittelumenetelmästä ja sen soveltamisesta;
- 8) tilinpäätös tai sen puuttuessa vastaavat olemassa olevat tiedot;
- 9) sellaiset verovelvollisen etuyhteyssuhteissa tekemiä liiketoimia koskevat verotuksen ennakolliset kannanotot ja sopimukset, joita Suomi ei ole antanut tai joissa Suomi ei ole sopimusosapuolena. (Laki verotusmenettelystä 1558/1995 2:14b§.)

Vastaavasti master file raportissa on esitettävä konsernista seuraavat tiedot:

- 1) organisaatorakenne;
- 2) kuvaus liiketoiminnasta;
- 3) kuvaus aineettomaan omaisuuteen liittyvästä toiminnasta;
- 4) kuvaus rahoitustoiminnasta;
- 5) tilinpäätös tai sen puuttuessa vastaavat olemassa olevat tiedot;
- 6) tiedot rajat ylittävää tulon allokointia koskevista verotuksen ennakollisista kannanotoista ja sopimuksista. (sama.)

Dokumentointivelvollisen konserniyhtiön on esitettävä local file ja master file -tiedot sisältävä dokumentointi 60 päivän kuluessa veroviranomaisen pyynnöstä. Verovuoden dokumentointi on kuitenkin esitettävä aikaisintaan kuuden kuukauden kuluttua tilikauden päättymisestä. (sama, 2:14c§.) Käytännössä tämä lienee toimii niin, että jokainen dokumentoi toiminnastaan local file -tiedot itse ja konsernin emoyhtiö laatii master file -tiedoston ja jakaa sen konserniyhtiöille maittensa verohallinnoille esitettäväksi yhdessä local file -tietojen kanssa.

Verovelvollisen, konsernin ylimmän emoyhtiön on annettava tilikausittainen maakohtainen raportti asuinvaltionsa verohallinnolle, jos konserniin kuuluu selvitysvelvollisen lisäksi vähintään yksi ulkomainen yhtiö ja konsernituloslaskelman liikevaihto on vähintään 750 miljoonaa euroa raportoitavaa tilikautta edelliseltä tilikaudelta. Joissakin poikkeustilanteissa maakohtaisen raportin voi olla velvollinen esittämään myös konsernin muu kuin ylin emoyhtiö. (sama, 2:14d§.) Jokaisen raportointivelvolliseen konserniin kuuluvan yhtiön on myös annettava oman asuinvaltionsa verohallinnolle ilmoitus, kuka konsernissa laatii maakohtaisen raportin ja minkä maan veroviranomaisille (HE 142/2016,

vp 15). Ilmoitus tulee antaa raportoitavan tilikauden viimeiseen päivään mennessä ja se annetaan sähköisesti (Verohallinto 2017, viitattu 27.4.2017).

Maakohtaisen raportin eli country-by-country raportin tulisi sisältää seuraavat tiedot konserniin tai yritykseen kuuluvista osapuolista:

- 1) tulot;
- 2) voitto tai tappio ennen veroja;
- 3) maksetut ja kertyneet tuloverot sekä lähdeverot;
- 4) oman pääoman kirjanpidollinen arvo;
- 5) kertyneet voittovarot;
- 6) työntekijöiden lukumäärä;
- 7) muu aineellinen omaisuus kuin käteinen tai muut rahavarat. (Laki verotusmenettelystä 1558/1995 2:14e§.)

Yksityiskohtaisia ohjeita lainuudistuksen myötä tulleiden uusien velvoitteiden täyttämiseksi ei ole edes Suomen verohallinnolla tarjota vielä. Koska säädökset tulivat OECD:n toimesta, verohallinto-kin turvautuu tällä hetkellä vielä OECD:n työryhmän tukeen selvittäessään uusien säännösten vaatimuksia ja velvoiterajoitteita. Mahdolliset aukot uudistetussa laissa selviää lähivuosina käytännössä, kun yritykset alkavat noudattaa uusia säännöksiä. Sen myötä niitä kehitetään entisestään käytännön kannalta toimivammiksi. Yleensäkin on vielä arvoitus, miten country-by-country raportin täyttö ja esittäminen tulee luonnistumaan. (Jääskeläinen, luento, 30.3.2017.)

5 KOHDEYRITYS

Toimeksiantajayritys on maailmanlaajuiseen alati kasvavaan konserniin kuuluva tuotantoalan yritys, joka valmistaa korkealaatuista styreeni-butadieenilateksia jatkojalostukseen pääasiassa paperi- ja kartonkiteollisuuden Pohjoismaihin. Yhtiö oli aiemmin puoliksi nykyisen emoyhtiön ja puoliksi toisen yhtiön omistuksessa, kunnes nykyinen emoyhtiö osti toimeksiantajayrityksen kokonaan omistukseensa vuonna 2014. Yhtiö toimii konsernin ainoana toimipisteenä Suomessa. Koko konsernin liikevaihto oli vuoden 2016 vuosikertomuksen mukaan 1045,7 miljoonaa punttaa eli noin 1200 miljoonaa euroa ja liike-tulos oli 122,2 miljoonaa punttaa eli noin 140 miljoonaa euroa. Vastavat luvut toimeksiantajayrityksen viime vuodelta ovat liikevaihto 53,4 miljoonaa euroa ja liike-tulos 2,5 miljoonaa euroa. Koko konsernissa työskentelee yhteensä noin 2700 työntekijää ja toimeksiantajayrityksen palveluksessa toimii 31 työntekijää. Siirtohinnoittelua kohdeyrityksessä on alettu soveltamaan vasta lähivuosien aikana. (Synthomer 2017, viitattu 12.4.2017.)

5.1 Työn toteutus

Ajatus ja suuntaa-antava aihekin tuli esille jo työhaastatteluvaiheessa maaliskuussa 2016 ja vahvistui sitten myös hyvin pian, kun työpaikka varmistui ja aihe hyväksyttiin koulun puolesta. Aloitin työn toukokuussa 2016, mutta kesä ja syksy menivät kokonaan teoriaa kirjoittaessa, eikä tässä vaiheessa vielä selvitelty toimeksiantajan osuutta työhön. Vasta ohjausseminaarin jälkeen uuden vuoden puolella alettiin toimeksiantajayrityksen talouspäällikön kanssa miettimään, mitä tutkimuksessa tarkalleen ottaen halutaan selvittää.

Kohdeyrityksen siirtohinnoitteludokumentoinnin laadinta on ulkoistettu taloushallinnon asiantuntijapalveluita tarjoavalle yritykselle, joten sen laatiminen ei ollut missään vaiheessa työn tavoitteena. Toimeksiantajayrityksessä oltiin tietoisia, että siirtohinnoitteludokumentointi ohjeisiin on tulossa muutoksia ja koettiin että olisi hyödyllistä selvittää hyvissä ajoin ja kunnolla tulevat muutokset ja niiden vaikutus vuoden 2017 tilikaudesta laadittavaan dokumentointiin. Koska dokumentointi laadittiin ensimmäistä kertaa vuoden 2016 tilikaudesta, oli hyvä käydä myös laadittu dokumentointi yksityiskohtaisesti läpi ja selvittää onko siinä esitetty laissa vaaditut tiedot.

Dokumentointi on laadittu englanniksi, joten tutkimuksen käytännön toteutus alkoi dokumentoinnin suomentamisella. Siihen kului yllättävän paljon aikaa, koska englanninkielentaitoni ei ole muutenkaan erityisen vahva ja dokumentoinnissa esiintyvä siirtohinnoittelusanasto oli suomeksikin melko vierasta. Sain suomentamiseen kuitenkin hyvin apua yrityksen siirtohinnoittelun parissa työskenteleviltä toimihenkilöiltä. Ymmärtämistä helpotti myös huomattavasti se, että vastaan itse yrityksessä ostoreskontrasta, joten olen kirjaillut siirtohinnoitteluun liittyviä laskuja ja sitä kautta nähnyt sen toteutumista käytännössä.

Suomentamisen jälkeen aloin avaamaan dokumentointia opinnäytetyöhön. Päätin toteuttaa sen esittämällä dokumentoinnin työssäni laissa verotusmenettelyssä esitettyjen kohtien mukaisesti erottamalla kohdat selvästi toisistaan. Näin esitettynä voidaan melko helposti tehdä päätelmä, että dokumentoinnissa on esitetty laissa vaaditut tiedot. Virallisessa dokumentoinnissa on esitetty myös yksityiskohtaisesti lain verotusmenettelyssä esitetyt pienen ja keski-suuren yrityksen rajat, ehdot määräysvallan toteutumiselle, sekä dokumentoinnissa vaaditut tiedot. Jätin ne kuitenkin tutkimusosuudesta kokonaan pois tai hyvin lyhyeksi, koska samat asiat on esitetty teoriaosuudessa kattavasti.

Kohdeyrityksen ostopäällikön kanssa käytiin tarkemmin läpi emoyhtiön tarjoamaa hankintapalvelua ja selvitettiin kuinka laajasti se tarjoaa konsernin sisällä eri yhtiöille samantapaista palvelua. Lisäksi mietittiin tarkemmin palveluun liittyviä sopimuksia ja toimitusehtoja ja näihin liittyviä riskejä. Esiin tulleita kysymyksiä oli muun muassa onko kohdeyrityksellä minkäänlaisia mahdollisuuksia vaikuttaa tavarantoimittaja valintoihin ja missä vaiheessa toimitukseen liittyvät riskit todellisuudessa siirtyvät emoyhtiöltä kohdeyritykselle. Kohdeyrityksen talouspäällikön kanssa keskusteltiin konsernista yleisemmin muun muassa tutustumalla konsernin organisaatorakenteeseen ja suurimpien yksiköiden toimintaan.

Tilikaudesta 2016 laaditun dokumentoinnin esittämisen ja lainmukaisuuden todentamisen lisäksi, työssä oli tarkoitus selvittää vuoden 2017 alusta lakiin tulleet dokumentointisäännöksiä koskevat muutokset ja niiden vaikutukset kohdeyrityksen vuoden 2017 tilikaudesta laadittavaan dokumentointiin. Muutoksia selvitettiin työssä kuitenkin vain teoriassa, eikä mietitty vielä, mitä uusien vaatimusten mukaiset tiedot käytännössä olisivat.

Lakiin ja hallituksen esityksiin perehtymisen lisäksi kävin työn tueksi kuuntelemassa KPMG:n järjestämän luennon koskien siirtohinnoitteludokumentointiin tulevia muutoksia. Luento järjestettiin

loppukeväästä, kun työni oli jo melko pitkällä, joten hirveästi uutta informaatiota luennolla ei ollut tarjota. Se oli kuitenkin mielestäni erittäin hyödyllinen, koska sain sitä kautta vahvistuksen, että olen ymmärtänyt siirtohinnoittelu ohjeisiin tulevat muutokset ja niiden mahdolliset vaikutukset oikein.

5.2 Kohdeyrityksen etuyhteysliiketoimet

Kohdeyritys ostaa tuotannon kannalta neljä tärkeintä raaka-ainetta suoraan konsernin emoyhtiöltä. Näihin liiketoimiin sovelletaan siirtohinnoittelua. Etuyhteysliiketoimet on aloitettu vasta parin viime vuoden aikana ja raaka-aineiden hankintaan liittyvien liiketoimien uudistaminen ja siirtohinnoittelun käyttöönotto on työnimetty projekti Pegasukseksi. Uudistaminen ei vaatinut huomattavia muutoksia kohdeyrityksen toiminnassa.

Siirtohinnoittelusopimuksen mukaan emoyhtiö vastaa suurimmasta osasta raaka-aineiden hankintaan liittyvistä toiminnoista ja riskeistä. Raaka-aineet emoyhtiö ostaa toimitettuna suoraan toimeksiantajayhtiölle sen antamien kulutus ennusteiden mukaan, eikä täten tuota niille lisäarvoa. Koska emoyhtiö ostaa ja jälleenmyy samoja raaka-aineita toimeksiantajayrityksen lisäksi useammalle muulle konsernin yhtiölle, se pystyy neuvottelemaan edullisempia ostosopimuksia muun muassa hyödyntämällä niin sanottuja paljousalennuksia. Lisäksi laajemman toiminnan ansiosta se on kykenevämpi suorittamaan hankintoihin liittyviä toimintoja tehokkaammin sekä kantamaan riskit. Konsernin sisäiset liiketoimet ovat siis hyvin perusteltuja ja kannattavia.

Emoyhtiö laskuttaa kohdeyritystä raaka-aineista lisäten toimittajan laskuttamaan hintaan sovitun prosenttiosuuden. Sovittu prosenttiosuus kattaa palvelun, jota emoyhtiö tarjoaa kohdeyritykselle hankkimalla yritykselle pääraaka-aineet, suorittamalla suurimman osan hankintaan liittyvistä toiminnoista sekä kantamalla hankintaan liittyvät riskit. (Kohdeyrityksen siirtohinnoitteludokumentointi 2016.)

Taulukko yksi kuvaa etuyhteydessä tehtyjen liiketoimien toimintojen ja riskien jakautumista yrityksille. Ennen kuin raaka-aineet alettiin hankkimaan konsernin emoyhtiöltä, kohdeyritys osti ne suoraan raaka-aineiden toimittajilta ja yllä kuvatut toimet olivat kokonaan yrityksen omalla vastuulla.

TOIMINNOT, RISKIT JA VARALLISUUS		
toiminnot	kohdeyritys	emoyhtiö
tavoitteiden asettaminen	(X)	X
ostotilaukset	(X)	X
hintaneuvottelut toimittajien kanssa		X
toimittajien valinta		X
riskit		
varastoriskinhallinta	(X)	X
tuotevastuuriski		X
valuuttakurssiriski		X
toimittajariski (toimitus, laatu)		X
varallisuus		
varasto	X	
raaka-aineet	X	

TAULUKKO 1 Toimintojen ja riskien jakautuminen hankintapalvelussa

5.3 Dokumentoinnin laatimisvelvollisuus

Laissa verotusmenettelystä on kuvattu missä tapauksessa konsernin yhtiö on velvollinen laatimaan siirtohinnoitteluliiketoimista dokumentaation. Suomen lainsäädännön mukaan dokumentointia ei edellytetä pieniltä ja keskisuurilta yrityksiltä. Tällä tarkoitetaan yritystä, jossa työskentelee vähemmän kuin 250 työntekijää, jonka liikevaihto on enintään 50 miljoonaa euroa tai taseen loppusumma enintään 43 miljoonaa euroa sekä täyttää komission suosituksessa 2003/361/EY tarkoitetut riippumattomuutta kuvaavat ja muut suositukseen sisältyvät pienen ja keskisuuren yrityksen tunnusmerkit. (Laki verotusmenettelystä 1558/1995 2:14a§.) Vaikka toimeksiantajayritys yksin alittaisi nämä ehdot, on se velvollinen dokumentoimaan siirtohinnoitteluliiketoimet, koska laskettaessa edellä mainittuja tunnuslukuja huomioidaan koko konsernin luvut yksittäisen konserniyhtiön sijaan. (Karjalainen & Raunio 2007, 195.) Se ei ole myöskään oikeutettu niin sanottuun suppeampaan dokumentointiin, koska konserniyhtiöiden välisten liiketoimien yhteismäärä ylittää vuodessa annetun 500 000 euron rajan.

5.4 Dokumentoinnin toteutus

Koska siirtohinnoittelua on alettu hyödyntämään yritysten välillä vasta viimeisen kahden vuoden aikana painottuen viime vuoteen 2016, siirtohinnoitteludokumentointia ei ole laadittu aiempina vuosina. Työn tueksi ei siis ole vertailtavaa dokumentaatiota. Kohdeyrityksen siirtohinnoitteludokumentoinnin laatii yhteistyössä yrityksen asiantuntijoiden kanssa taloushallinnon asiantuntijapalveluita tarjoava yritys.

Laissa verotusmenettelystä on lueteltu 6 kohtaa, jotka dokumentointiin on sisällytettävä.

- 1) kuvaus liiketoiminnasta;
- 2) kuvaus etuyhteyssuhteista;
- 3) tiedot etuyhteyssuhteessa tehdyistä liiketoimista sekä yrityksen ja sen kiinteän toimipaikan välisistä toimista;
- 4) toimintoarviointi etuyhteyssuhteessa tehdyistä liiketoimista sekä yrityksen ja sen kiinteän toimipaikan välisistä toimista;
- 5) vertailuarviointi käytettävissä oleva tieto vertailukohteista mukaan lukien;
- 6) kuvaus siirtohinnoittelumenetelmästä ja sen soveltamisesta. (Laki verotusmenettelystä 1558/1995 2:14b§.)

5.4.1 Kuvaus liiketoiminnasta ja etuyhteyssuhteista

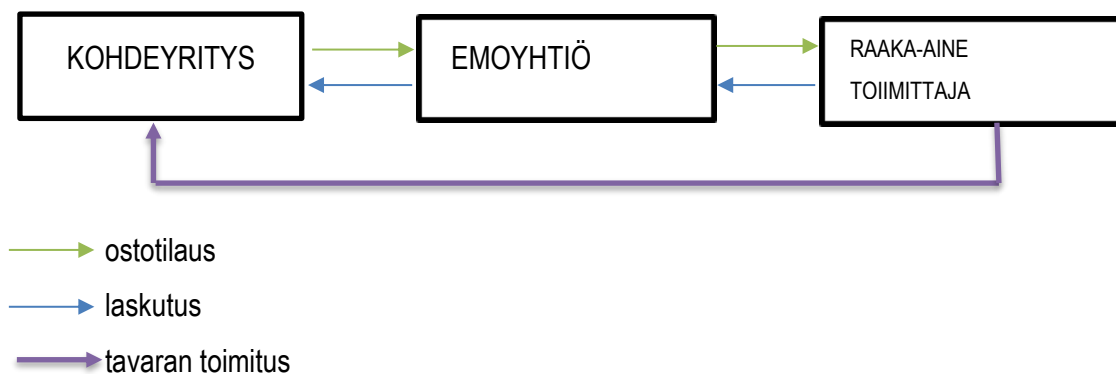
Toimeksiantajayrityksen dokumentoinnin alussa mainitaan, että se on toteutettu noudattaen OECD:n siirtohinnoitteluohjeita sekä Suomen lainsäädäntöä. Yritys valmistaa ja myy korkealaatuista styreeni-butadieenilateksia paperi- ja kartonkiteollisuuteen pohjoismaihin. Emoyhtiö omistaa tytäryhtiön kokonaisuudessaan. Konserni on yksi Euroopan johtavimpia lateksintuottajia. Tässä kohtaa voisi myös mainita, milloin emoyhtiö osti tytäryhtiön 100 % omistuksen. Tieto selittäisi paremmin miksi siirtohinnoittelua on alettu hyödyntämään yrityksessä vasta viime vuosina.

Ennen kuin raaka-aineita alettiin hankkimaan etuyhteysliiketoimina konsernilta, kaikki tuotannossa käytettävät raaka-aineet ostettiin suoraan toimittajilta ja siten myös vastuu hankintatoiminnasta ja riskeistä koitui kokonaan yrityksen kannettavaksi. Siirtohinnoitteluliiketoiminnan implementointiin liittyvää projektia, sen etenemistä ja aikataulua on avattu dokumentoinnissa kattavasti. Koska kon-

sernin sisäinen liiketoiminta on aloitettu vasta syksyllä 2015 eikä aiempaa siirtohinnoitteludokumentointia ole laadittu, on hyväkin kuvata tarkasti, millaisia toimia esimerkiksi työntekijöiden työnteävissä tämä uudistus vaati kohdeyritykseltä. (Kohdeyrityksen siirtohinnoitteludokumentointi 2016.)

5.4.2 Tiedot etuyhteysyritysten ja yrityksen kiinteiden toimipaikkojen kanssa tehdyistä liiketoimista

Implementoinnin seurauksena raaka-aineiden ostosopimukset ja -tilaukset sekä suurin osa osto-toimintaan liittyvistä muistakin toimista ja merkittävimmät riskit siirtyivät kohdeyritykseltä emoyhtiön vastuulle. Yrityksen henkilöstössä ei tapahtunut implementoinnin yhteydessä muuta kuin pieniä muutoksia osto-osaston työntekijöiden työnteävissä. Implementoinnista ei myöskään koitunut kohdeyritykselle erillisiä kustannuksia, mutta se hyödyttää yritystä taloudellisesti muun muassa, koska emoyhtiö voi neuvotella laajemman toimintansa ansiosta edullisempia hintoja raaka-aine toimittajilta.



KUVIO 2. Hankintapalvelun mukaiset ostotapahtumat

Kuviossa 2 on esitetty etuyhteisliiketoimen ostotapahtumien jakautuminen osatekijöiden välillä. Ostotilaus tehdään ensin emoyhtiölle, joka tilaa tavarantoimittajalta suoraan kohdeyritykselle toimitettuna. Raaka-aineen toimittaja laskuttaa emoyhtiötä, joka edelleen laskuttaa kohdeyritystä lisäten laskun loppusummaan sovitun prosenttiosuuden ostotapahtumien hallinnointiin liittyvästä palvelusta. Oikeudellinen vastuu ja vahinkoriski siirtyy emoyhtiöltä kohdeyritykselle myynnin yhteydessä.

Tuotannon kannalta tärkeimpien raaka-aineiden hankintatoiminnan ja -palvelun ostaminen etuyhteysliiketoimena emoyhtiöltä toimii kokonaisuudessaan dokumentoinnissa nimellä Proco model ja sitä on avattu dokumentaatioissa yksityiskohtaisesti. Siinä kerrotaan muun muassa mitä se kokonaisuudessaan tarkoittaa ja miten se vaikuttaa kohdeyrityksen toimintaan. (Kohdeyrityksen siirtohinnoitteludokumentointi 2016.)

5.4.3 Toimintoarviointi etuyhteysyritysten välisistä liiketoimista sekä yrityksen ja sen kiinteän toimipaikan välisistä toimista

Emoyhtiö tarjoaa hankintapalvelua kohdeyritykselle. Palvelu sisältää hankinnan strategisen suunnittelun, raaka-aine toimittajien valinnan, toimittajasopimusten luomiset ja hallinnoinnin, hankintatoiminnan prosessien ja menettelyiden kehittämisen sekä raaka-aine hankintatoiminnan valvomisen ja hallitsemisen kokonaisuudessaan. Päätöksentekovalta hankintapalvelun tarjoamisesta kuuluu emoyhtiölle.

Kohdeyritys ennustaa ja raportoi vuosittaisen raaka-aineiden kulutuksen emoyhtiölle. Emoyhtiö antaa raaka-aineiden hinnoittelun perusteena käytetyn informaation tiedoksi kohdeyritykselle vuosittain vahvistettavaksi. Yrityksellä on 14 vuorokautta aikaa hyväksyä tai hylätä hinnaston mukaiset hinnat. Toimittajasopimusten ei katsota sellaisenaan tuottavan mitään aineetonta lisäarvoa hankinnoille.

Hankintapalveluun liittyvät riskit jakautuvat yrityksille seuraavasti:

Toimittajariski: Emoyhtiö vastaa kaikista riskeistä koskien toimitusten takauksia ja vähimmäismäärän sitoumuksia. Emoyhtiö kantaa myös riskit toimitusviivästyksistä. Kun toimitus on myöhässä yli 4 päivää, emoyhtiö on velvollinen maksamaan kohdeyritykselle korvauksia viivästyksestä. Vastuu toimittajien tekemistä sopimusrikkomuksista kuuluu myös emoyhtiölle.

Valuuttariski: Emoyhtiö vastaa laskutukseen liittyvistä valuutta ja kurssiero riskeistä, koska Iso-Britanniassa sijaitseva emoyhtiö laskuttaa kohdeyritystä euroissa.

Varastoriski: Kohdeyritys omistaa varaston tuotantolaitoksellaan ja kantaa siihen liittyvät riskit, mutta emoyhtiöllä on oikeus käyttää varastoa tarvittaessa.

Tuotevastuuriski: Kohdeyityksen tulee ilmoittaa raaka-aineiden laatu poikkeamiin liittyvät vaatimukset emoyhtiölle seitsemän päivän aikana toimituksesta, jotta se voi osoittaa korvausvaatimukset tavarantoimittajalle. Emoyhtiön on vakuutettava raaka-aineet toimituspäivän mukaisella hinnalla, kunnes raaka-aineet on toimitettu kohdeyityksen varastoon. Emoyhtiö on velvollinen korvaamaan kohdeyitykselle epäkurantin raaka-aineen käyttämisestä koituvat vahingot. Korvaukselle on sovittu kuitenkin enimmäiskorvaus.

Minimimäärä riski: Tämä riski liittyy toimittajien kanssa tekemiin sopimuksiin, joihin on sovittu minimi toimitusmäärä. Emoyhtiön tekemät sopimukset toimittajien kanssa perustuvat budjetoituihin tai ennustettuihin kulutuksiin, jotka emoyhtiö saa toimeksiantajayitykseltä ja muilta tytäryhtiöiltä, joihin emoyhtiö hankkii kyseiset raaka-aineet. Siinä tapauksessa, että tuotanto onkin ennustettua vähäisempää eikä raaka-aineen kulutus täytäkään minimitoimitusmäärää, voi toimittaja vaatia emoyhtiön ostamaan sovitun minimimäärän. Käytännössä sopimukset ovat kuitenkin usein uudelleen neuvoteltavissa ja emoyhtiö voi myös myydä raaka-aineet jollekin toiselle tytäryhtiölle.

Emoyhtiö veloittaa kohdeyitykseltä korvausta hankintapalvelusta lisäämällä sovitun prosenttiosuuden raaka-aine laskujen loppusummaan. Korvaus maksetaan hankintapalvelun arvosta ja riskien hallinnoimisesta. Korvaus hankintapalvelusta on maksettava 45 päivän kuluessa kohdekuukauden lopusta laskien. Emoyhtiö laskuttaa kohdeyitystä euroissa. Lisäksi dokumentaatiossa kerrotaan, paljonko hankintapalvelusta maksettu korvaus oli vuonna 2015. Tämä ei anna kuitenkaan kuvaa vuosittaisesta korvaussummasta, koska vuonna 2015 vasta yksi neljästä raaka-aineesta ostettiin siirtohinnoitteluperiaatteella ja sekin aloitettiin vasta lokakuussa 2015. (Kohdeyityksen siirtohinnoitteludokumentointi 2016.)

5.4.4 Kuvaus siirtohinnoittelumenetelmästä ja sen soveltamisesta

Etuyhteysliiketoimien hinnoittelussa on käytetty liiketoiminettomarginaalimenetelmää, koska sitä pidetään tässä tapauksessa luotettavimpana menetelmänä todentamaan hankintapalvelun markkinaehtoisuus. Toiminto- ja riskianalyyysien perusteella liiketoimien hinnoittelua päätettiin vertailla myyjäyityksen näkökulmasta ja liikevoiton suhteen mittaamista kokonaiskustannuksiin parhaana

mittarina tähän analyysiin. Koska liiketoimien markkinaehtoisuus määritetään mittaamalla liikevoiton suhdetta kokonaiskustannuksiin, vertailuanalyysi suoritettiin toiminnallisesti vertailukelpoisilla yrityksillä.

Dokumentoinnissa on myös hyvin perusteltu miksi liiketoiminettomarginaalimenetelmä on paras siirtohinnoittelumenetelmä hankintapalvelun hinnoitteluun. Siinä on kuvattu lyhyesti kaikki muut neljä menetelmää ja selvennetty minkälaisen liiketoimien hinnoitteluun ne soveltuvat parhaiten, sekä miksi ne eivät olisi soveltuneet hinnoittelumenetelmiksi tässä tapauksessa. (Kohdeyrityksen siirtohinnoitteludokumentointi 2016.)

5.4.5 Vertailuarviointi mukaan luettuna käytettävissä olevat tiedot vertailukohteista

Verrokkiyrityksiksi oli vaikea löytää yrityksiä, jotka tarjoavat vain hankintapalveluja, joten vertailuun otettiin yrityksiä jotka tarjoavat sekä hankinta- että myyntitoimintaa. Lopullinen versio edustaa parasta mahdollista vertailuanalyysiä huomioon ottaen niukan informaation löytymisen vastaavista yrityksistä. Verrokkiyrityksiksi valikoitui lopulta 8 yritystä. Emoyhtiön hankintapalvelusta laskuttama sovittu prosenttiosuus on reilusti alle verrokkiyritysten vastaavien liiketoimien mediaanin, joka on 3,4 %, joten kohdeyrityksen siirtohinnoitteluliiketoimia voidaan pitää markkinaehtoisina.

Verrokkiyritysten haku toteutettiin käyttämällä maailmanlaajuista tietokantaa, jossa on tietoja lähes 200 miljoonasta yrityksestä. Haku toteutettiin Orbis-tietokannan avulla syyskuussa 2016 käyttäen Euroopan komission vahvistamia, jäsenmaita sitovia toimialaluokituksia (NACEa) ja siinä haettiin yrityksiä, jotka toimivat Länsi-Euroopassa.

Ensin valittiin yrityksiä, jotka ovat luokitelleet itsensä alla kuvattujen NACE koodien mukaan, joissa toiminta vaikuttaisi samankaltaiselta testiyrityksen, eli emoyhtiön toiminnan kanssa:

4612- polttoaineiden, malmien, metallien ja teollisten kemikaalien myynti

4675- kemiallisten tuotteiden tukkukauppa

4676- muiden puolivalmiiden tuotteiden tukkukauppa

Tai NACE koodin 46- mukaan: tukkukauppa, (pois lukien moottoriajoneuvot ja moottoripyörät) jonka liiketoimen kuvauksessa, historiassa tai esittelyssä esiintyy vähintään yksi avainsanoista mo-
nomeeri, hankkiminen, toimittaminen.

Vertailuvuosisiksi valittiin 2013–2015 eli viimeisimmät kolme raportoitua tilikautta. OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden mukaan useamman vuoden tietojen käyttäminen antaa realistisemman kuvan yrityksen taloudellisesta toiminnasta. Jos yrityksestä ei ollut saatavilla liikevoitto ja käyttökate tietoja vertailuvuosilta, se jätettiin pois analyysistä.

Vertailuyrityksiksi valittiin yrityksiä, jotka harjoittavat toimintaa Länsi-Euroopassa, ovat kokonaan julkisia osakeyhtiötä eikä yksi osakkeenomistaja omista yli 25 %:a, sekä joiden kaikkien osakkaiden osuudet ovat luonnollisten henkilöiden tai työntekijöiden omistuksessa. Yritykset, joilla oli etuyhteysliiketoimia, hylättiin, koska liiketoimet eivät välttämättä ole markkinaehtoperiaatteen mukaisia eikä siten antaisi luotettavia vertailutietoja.

Hyväksyttävillä vertailuyrityksillä tuli varaston kiertonopeuden olla yli 20 kaikkina kolmena vuotena, koska hankintapalvelujen tarjoaminen ei yleensä vaadi isoja inventointeja. Nämä yllämainitut kriteerit täyttyivät yhteensä alkuperäisestä hausta 341 yrityksellä, joiden tuli edelleen täyttää muutamia laadullisia ja määrällisiä kriteereitä.

Määrälliset kriteerit, joita on neljä, olivat: jatkuvat tappiot, aineettoman omaisuuden suhde kokonaisvaroihin, vaihto-omaisuuden painotettu suhde myyntiin sekä kiinteistöjen ja laitteiden painotettu suhde myyntiin. Laadulliset kriteerit liittyivät liiketoiminnan kuvaukseen.

Vertailuyrityksiksi ei hyväksytty yrityksiä, joilla oli vuosina 2013–2015 negatiivinen käyttökateen painotettu keskiarvo. Tätä perusteltiin sillä, että itsenäinen yritys voi sietää aitoja tappioita esimerkiksi aloittavan yrityksen suuria kustannuksia, epäsuotuisia taloudellisia olosuhteita, tehottomuutta tai muita laillisia liiketoiminnan harjoittamista koskevia syitä. Itsenäinen yritys ei kuitenkaan ole kykenevä kantamaan jatkuvia tappioita, vaan yleensä lopettaa tai uudelleen järjestää toimintaa ennen pitkää.

Yritykset, joilla kokonaisvaroista aineettoman omaisuuden painotettu keskiarvo oli yli 1 %:a vertailuvuosina, eliminoitiin pois. Yrityksillä, joilla on huomattavasti aineetonta omaisuutta, katsotaan olevan erilaiset mahdollisuudet liiketoimien toteuttamiseen kuin hankintapalvelua tarjoavilla, vähäisen aineettoman omaisuuden omistavilla yrityksillä.

Varaston suhdetta myyntiin vertaamisella arvioitiin, tekevätkö vertailukelpoiset yritykset liiketoimintaa samalla varastotasolla testiyrityksen kanssa. Mittauksen avulla eliminoitiin pois yritykset, joilla

oli huomattavasti erilaiset tulosperusteet johtuen suurista varastoista. Tämä kriteeri perustuu, kuten jo aiemmin mainittu, siihen että hankintapalveluiden tarjoaminen ei vaadi huomattavia varastoja.

Kiinteistöjen ja laitteiden suhdetta myyntiin mittaamalla arvioitiin, onko vertailuyritysten kiinteän omaisuuden arvon suhde suunnilleen samalla tasolla testiyrityksen kanssa. Yleensä palvelun tarjoamisen ei pitäisi vaatia yritykseltä suurta käyttöomaisuuden määrää, joten vertailuun hyväksyttiin yrityksiä, joilla painotettu käyttöomaisuuden suhde myyntiin oli alle 5 % vuosina 2013–2015. Aiemmat kriteerit läpäisseistä 341 yrityksestä 158 yritystä läpäisi edelleen yllämainitut neljä kriteeriä.

Jäljellä olevien mahdollisten verrokkiyritysten liiketoimintakuvauksia tarkasteltiin Orbis-tietokannassa, tai jos yrityksen toimintakuvausta ei ollut sieltä saatavilla, käytettiin muita tietokantoja. Lisäksi tarkasteltiin yritysten omia kotisivuja. Laadullisten tietojen perusteella hylättiin yrityksiä jos yhtiön toiminnot eivät olleet vertailukelpoisia testiyrityksen kanssa, tuotteet eivät olleet vertailukelpoisia testiyrityksen tuotteiden kanssa, yritys toimi eri markkina-alueella, kuten esimerkiksi Turkissa, yritys oli osa konsernia tai yrityksellä ei ollut luotettavaa näyttöä siitä, mitä yrityksen toiminnot ovat. Sekä määrälliset että laadulliset kriteerit täytti ainoastaan 8 yritystä, jotka sitten valikoituivat vertailuyrityksiksi.

Liikevoiton suhde kokonaiskustannuksiin vaihteli verrokkiyrityksillä vuosina 2013–2015 1,4 %:n ja 7,6 %:n välillä, josta kvartaaliväli oli 1,5 %:sta 4,3 %:in ja mediaani 3,4 %. Kohdeyrityksen siirtohinnoitteluna ostaman hankintapalvelun liikevoiton suhde kokonaiskustannuksiin oli vuonna 2015 2,3 %. Tästä voidaan päätellä, että konsernin etuyhteysliiketoimena kohdeyritykselle tarjoama hankintapalvelu on hinnoiteltu markkinaehtoisesti.

Vertailukelpoisten yritysten haussa tulokset olivat erittäin herkkiä esimerkiksi yritysten suorittamien toimintojen osalta. Vähänkin erilaiset toiminnot tuottivat erilaisia vertailukelpoisia yrityksiä. Lisäksi eri aikoina toteutetut haut saattoivat tuottaa erilaisia taloudellisia tai toimintaan liittyviä tietoja samasta yrityksestä. Taloudellista varovaisuutta noudattaen vertailuanalyysiä voidaan käyttää apuna suunniteltaessa erilaisia kannattavuustoimenpiteitä sekä suunniteltaessa ja toteutettaessa konsernin sisäisiä liiketoimia ja varmistettaessa niiden markkinaehtoisuus. (Kohdeyrityksen siirtohinnoitteludokumentointi 2016.)

5.5 Dokumentointisäännöksiin tulevien muutosten vaikutus

OECD on yhdessä G20 maiden kanssa uudistanut dokumentointisäännöksiä useita vuosia työstämässään BEPS toimenpideohjelmassaan. Useat EU-valtiot ovat uudistaneet sisäisiä lainsäädäntöjään vastaamaan OECD:n uudistuneita siirtohinnoitteluohjeita. Suomessa lakia verotusmenettelystä uudistettiin niin, että uudet säännökset tulivat voimaan 1.1.2017 koskien osin vuoden 2016 tilikautta ja osin vasta 2017 vuoden tilikautta. (HE 142/2016, vp 2.)

Lainuudistukset eivät mahdollisesti vaadi kohdeyritykseltä kovin suuria toimenpiteitä. Uuden ohjeistuksen mukaan dokumentaatio on kolmiosainen sisältäen local file ja master file tiedot sekä maakohtaisen raportin. (sama, vp 3.) Local file raportissa vaadittavat tiedot ovat pitkälti samat, mitkä sisältyvät nykyiseen dokumentaatioon sisältäen muutaman kohdan lisää. Jatkossa kohdeyrityksen siirtohinnoitteludokumentoinnissaan esitettävät tiedot ovat:

- 1) organisaatio- ja hallintorakenteen kuvaus;
- 2) tiedot liiketoiminnasta;
- 3) kuvaus etuyhteyssuhteista;
- 4) tiedot etuyhteyssuhteessa tehdyistä liiketoimista sekä yrityksen ja sen kiinteän toimipaikan välisistä toimista;
- 5) toimintoarviointi etuyhteyssuhteessa tehdyistä liiketoimista sekä yrityksen ja sen kiinteän toimipaikan välisistä toimista;
- 6) vertailuarviointi ja käytettävissä oleva tieto vertailukohteista;
- 7) kuvaus siirtohinnoittelumenetelmästä ja sen soveltamisesta;
- 8) tilinpäätös tai sen puuttuessa vastaavat olemassa olevat tiedot;
- 9) sellaiset verovelvollisen etuyhteyssuhteissa tekemiä liiketoimia koskevat verotuksen ennakolliset kannanotot ja sopimukset, joita Suomi ei ole antanut tai joissa Suomi ei ole sopimusosapuolena. (Laki verotusmenettelystä 1558/1995 2:14b§.)

Huono sattuma, että laki verotusmenettelystä uudistui siirtohinnoitteludokumentointivaatimusten osalta juuri nyt, kun kohdeyritys on laatinut dokumentoinnin ensimmäistä kertaa vaatien yhtiöltä aika paljon työtä. Ensi vuonna dokumentaation laatiminen olisi ollut jo huomattavasti helpompaa, kun olisi käytetty edellisvuoden dokumentaatiota pohjana ja päivitetty verovuoden aikaisia muutok-

sia esimerkiksi dokumentoinnissa esitettävissä tunnusluvuissa tai mahdollisia muutoksia yhtiön toiminnassa. Mutta lain verotusmenettelystä uudistuksen myötä ensi vuonna taas dokumentoinnin laadinta vaatii vähän enemmän työtä, kun vaatimukset ovat hieman laajemmat.

Kohdeyrityksen on esitettävä myös master file -tiedot Suomen verohallinnolle. Todennäköisesti kohdeyrityksen konsernin osalta master file -dokumentaation laatii ylin emoyhtiö, joka jakaa sen muille konserniyhtiöille asuinvaltioidensa verohallinnolle esitettäväksi. Näin se on järkevintä hoitaa, koska master file -tiedot ovat yhtenäiset kaikilla konserniyhtiöillä eli kaikki esittävät samat tiedot koskien konsernia. Ylimmällä emoyhtiöllä on luonnollisesti eniten koko konsernia koskevia tietoja, tai ainakin ne ovat helpoiten sen saatavilla. Käytännössä kohdeyrityksessä ei olla vielä tietoisia, miten master file -tietojen laadinta ja jakaminen toteutetaan, koska lakiuudistus on juuri tullut voimaan eikä asiasta ole vielä keskusteltu konsernitasolla.

Kohdeyrityksen konserni on velvollinen laatimaan myös maakohtaisen raportin emoyhtiön asuinvaltion verohallinnolle, koska konserniin kuuluu selvitysvelvollisen lisäksi vähintään yksi ulkomainen yhtiö ja konsernituloslaskelman liikevaihto on ollut vähintään 750 miljoonaa euroa raportoitavaa tilikautta edeltävältä tilikaudelta eli tässä tapauksessa vuodelta 2015 (Laki verotusmenettelystä 1558/1995 2:14d§). Koska maakohtaisen raportin laatii konsernin ylin emoyhtiö, ei lakiuudistus siltä osin vaadi toimenpiteitä kohdeyritykseltä. Joissakin poikkeustilanteissa maakohtaisen raportin voi olla velvollinen esittämään myös konsernin muu kuin ylin emoyhtiö (sama). Vaikka kohdeyrityksen konsernissa sovellettaisi tällaista poikkeusta, ei kohdeyritys pienenä tytäryhtiönä mitä todennäköisimmin olisi maakohtaisen raportin laativa yritys. Jokaisen raportointivelvolliseen konserniin kuuluvan yhtiön on kuitenkin annettava oman asuinvaltionsa verohallinnolle ilmoitus kuka konsernissa laatii raportin (HE 145/2016, vp 15). Ilmoitus tulee antaa raportoitavan tilikauden viimeiseen päivään mennessä ja se annetaan sähköisesti. Vuoden 2016 osalta ilmoitus maakohtaisen raportin laatijasta annetaan 1. päivänä kesäkuuta 2017 mennessä. (KPMG 2016b, viitattu 22.4.2017.)

6 TULOKSET

Lain verotusmenettelystä mukaan kohdeyritys on velvollinen laatimaan siirtohinnoitteludokumentoinnin konsernin muiden yritysten kanssa käymistään liiketoimista. Dokumentointi laadittiin ensimmäistä kertaa vuoden 2016 tilikaudesta, koska liiketoimia on alettu harjoittamaan vasta vuosina 2015 ja 2016, painottuen vuoteen 2016. Työn tueksi ei siis ollut vertailtavaa dokumentointia aiemmilta vuosilta. Työssä selvitettiin yksityiskohtaisesti, että dokumentointi sisältää Suomen lainsäädännön edellyttämät tiedot.

Lakia verotusmenettelystä uudistettiin vuoden 2017 alusta koskien osin jo vuotta 2016. Näillä uudistuksilla on kuitenkin hyvin vähäinen vaikutus kohdeyrittäjän siirtohinnoitteludokumentointiin, eivätkä uudistukset vaadi muutenkaan paljon uusia toimintoja ja työtä kohdeyrittäjältä. Uudistuksen myötä siirtohinnoitteludokumentoinnissa vaadittavat tiedot ovat hieman laajentuneet. Aiempien lisäksi verovelvollisen on raportoitava toiminnastaan organisaatio- ja hallintorakenteen kuvaus, tilinpäätös tai sen puuttuessa vastaavat olemassa olevat tiedot sekä sellaiset verovelvollisen etuhyteyssuhteissa tekemiä liiketoimia koskevat verotuksen ennakkolliset kannanotot ja sopimukset, joita Suomi ei ole antanut tai joissa Suomi ei ole sopimusosapuolena. (Laki verotusmenettelystä 1558/1995 2:14b§.)

Uudistettujen ohjeiden mukainen siirtohinnoitteludokumentointi on kolmiosainen sisältäen local file (yllämainittu) ja master file -tiedot sekä suurimmilta konserniyhtiöiltä vaadittavan country-by-country raportin. Local file -tiedot on verovelvollisen omasta toiminnastaan raportoittavat tiedot eli käytännössä samat, mitkä on dokumentoitu tähänkin asti sisältäen yllämainitut lisäkohdat. Master file -tiedot ovat koko konsernin toimintaa koskevia tietoja. Country-by-country raportissa esitetään koko konsernia koskevia taloudellisia lukuja, verotietoja, työntekijöiden lukumäärä sekä kuvataan muu aineellinen omaisuus kuin rahavarat. (HE 142/2016, vp 3.)

Kaksi ensimmäistä on verovelvollisen konsernin yrityksen raportoitava asuinvaltionsa verohallinnolle (sama). Käytännössä tämä tulee todennäköisesti tapahtumaan niin, että jokainen konsernin yritys laatii ja raportoi local file -tiedot itse, mutta master file -tiedot laatii konsernin emoyhtiö, joka sitten jakaa saman raportin jokaiselle konsernin yhtiölle oman asuinvaltionsa verohallinnolle esitettäväksi. Näin siksi, että emoyhtiöllä on helppoiten saatavilla ja varminta tietoa koko konsernia koskevista toiminnoista, tunnusluvuista ja muista raportoitavista tiedoista.

Koska country-by-country raportin eli maakohtaisten tietojen laadinta ja raportointi on konsernin ylimmän emoyhtiön vastuulla, ei lakiuudistus sen osalta vaikuta kohdeyritykseen. Vain harvoissa poikkeustilanteissa maakohtaisen raportin voi olla velvollinen esittämään myös konsernin muu kuin ylin emoyhtiö. (HE 142/2016, vp 3.) Vaikka tätä poikkeusta sovellettaisi kohdeyrityksen konsernissa, ei kohdeyritys pienenä tytäryhtiönä mitä todennäköisimmin olisi maakohtaisen raportin laativa yritys.

Jokaisen raportointivelvolliseen konserniin kuuluvan yhtiön on kuitenkin annettava oman asuinvaltionsa verohallinnolle ilmoitus kuka konsernissa laatii maakohtaisen raportin (sama, vp 15). Ilmoitus tulee antaa raportoitavan tilikauden viimeiseen päivään mennessä ja se annetaan sähköisesti. Vuoden 2016 osalta ilmoitus maakohtaisen raportin laatijasta annetaan poikkeuksellisesti 1. päivänä kesäkuuta 2017 mennessä. (sama, vp 21.) Tämän hetkisten tietojen mukaan ilmoituksen voi antaa sähköisesti Ilmoitin.fi ja Suomi.fi -sivustoilla, joihin molempiin voi kirjautua ainakin Katso-tunnisteella (KPMG 2016b, viitattu 22.4.2017). Kohdeyrityksen osalta tutustuttiin siirtohinnoittelusta vastaavan toimihenkilön kanssa jo annettavaan ilmoitukseen Suomi.fi- sivustolla. Ilmoitus vaikutti yksinkertaiselta ja etenkin, kun sen on kerran antanut ja jos tietoihin ei ole tullut muutoksia edellisvuoteen verrattuna, ilmoituksen jättäminen vie aikaa arviolta vain muutamia minuutteja.

7 JOHTOPÄÄTÖKSET JA POHDINTA

Opinnäytetyön aiheena on siirtohinnoitteludokumentointi kohdeyrityksessä. Aihe työlle tuli kohdeyritykseltä, jossa olen ollut myös töissä koko opinnäytetyöprosessin ajan. Aihetta rajattiin niin, että tarkoituksena oli tutustua kohdeyrityksen tilikaudesta 2016 laatimaan dokumentointiin ja selvittää täyttääkö se Suomen lain mukaiset vaatimukset. Työssä ei lähdetty miettimään eikä kehittämään etuyhteysliiketoimien hinnoitteluperiaatteita. Kohdeyrityksen velvollisuus laatia kyseinen dokumentointi on alkanut vasta vuoden 2016 alusta, joten vertailtavaa dokumentaatiota ei ollut käytävissä työn tueksi.

Työn tutkimusongelmana oli todentaa kohdeyrityksen laatiman siirtohinnoitteludokumentoinnin lainmukaisuus. Lisäksi tavoitteena oli selvittää vaatiiko verotusmenettelylakiin vuoden 2017 alusta tulleet muutokset uudistuksia vuoden 2017 tilikaudesta laadittavaan dokumentointiin ja mitä mahdollisesti vaadittavat muutokset ja lisätiedot ovat.

Kohdeyrityksen siirtohinnoitteludokumentointia avattiin työssä yksityiskohtaisesti kohta kohdalta lain vaatimien tietojen mukaisesti selkeyttämään dokumentoinnin lukemista ja ymmärtämistä. Vaikka dokumentaatio on melko suppea johtuen yrityksen pienestä koosta ja yksinkertaisesta toiminnasta, siinä esitettyjen tietojen perusteella voidaan todeta, että tämän hetkinen dokumentaatio täyttää Suomen lain mukaiset vaatimukset.

Lakiin verotusmenettelystä vuoden 2017 alusta tulleiden siirtohinnoitteludokumentointi säännöksiin liittyvien uudistusten selvittämisessä käytettiin useita hallituksen esityksiä aiheesta sekä tietenkin päivitettyä lakia verotusmenettelystä. Päivitetyyn lain mukainen dokumentaatio on kolmiosainen sisältäen local file ja master file -tiedot sekä country-by-country raportin eli maakohtaiset tiedot. Dokumentoinnin laatimisvelvollisuuteen liittyviin ehtoihin ja dokumentoinnin esittämiseen liittyviin aikarajoihin ei tullut muutoksia. (HE 142/2016, vp 3.)

Local file -tiedot vastaavat pitkälle aiemmin vaadittuja verovelvollisen toimintaa koskevia tietoja. Päivitetyissä vaatimuksissa tulee aiempien kuuden kohdan tietojen lisäksi esittää organisaatio- ja hallintorakenteen kuvaus, tilinpäätös tai sen puuttuessa vastaavat olemassa olevat tiedot sekä selkaiset verovelvollisen etuyhteyssuhteessa tekemiä liiketoimia koskevat verotuksen ennakkolliset kannanotot ja sopimukset, joita Suomi ei ole antanut tai joissa Suomi ei ole sopimusosapuolena.

(Laki verotusmenettelystä 1558/1995 2:14b§.) Näiden muutosten osalta dokumentointi on suhteellisen helppo päivittää lisäämällä vaaditut lisäkohdat.

Master file -tiedot ovat koko konsernia koskevia tietoja. Tiedoissa tulee esittää organisaatiorakenne, kuvaus liiketoiminnasta, kuvaus aineettomaan omaisuuteen liittyvästä toiminnasta, kuvaus rahoitustoiminnasta, tilinpäätös tai vastaavat olemassa olevat tiedot sekä tiedot rajat ylittävää tulon allokointia koskevista verotuksen ennakollisista kannanotoista ja sopimuksista. Nämä tiedot on jokaisen dokumentointivelvolliseen konserniin kuuluvan yhtiön esitettävä oman asuinvaltionsa verohallinnolle. (sama.) Kohdeyrittäjä on siis velvollinen esittämään local file -tietojen lisäksi myös nämä konsernia koskevat tiedot Suomen verohallinnolle. Käytännössä tämä hoituneekin todennäköisesti niin, että konsernin ylin emoyhtiö laatii tiedot ja jakaa sen muille raportointivelvollisille konserniyhtiöille asuinvaltioidensa verohallinnoille esitettäväksi.

Kohdeyrittäjän konserniyhtiö täyttää myös lakiin täysin uutena tulleen velvoitteen country-by-country raportin eli maakohtaisten tietojen esittämisestä. Raportin on velvollinen laatimaan konserni, johon kuuluu selvitysvelvollisen lisäksi vähintään yksi ulkomainen yhtiö ja jonka konsernituloslaskelman liikevaihto on ollut vähintään 750 miljoonaa euroa raportoitavaa tilikautta edeltävältä tilikaudelta. Maakohtaisessa raportissa annetaan yksityiskohtaisia tietoja yrityksen toiminnasta ja voittojen ja resurssien jakautumisesta. Raportin laatii ja raportoi konsernin ylin emoyhtiö asuinvaltiolleen ja se jaetaan automaattisella tiedonvaihdolla muille konserniin kuuluvien yritysten asuinvaltioille. Joissakin poikkeustilanteissa raportin voi olla velvollinen laatimaan muu kuin konsernin ylin emoyhtiö. (sama, 2:14d§.)

Jokaisen maakohtaisen raportin raportointivelvolliseen konserniin kuuluvan yrityksen on annettava asuinvaltionsa verohallinnolle tilikausittain ilmoitus kuka konsernin yritys laatii maakohtaisen raportin ja mille valtiolle se raportoidaan. Ilmoitus tulee antaa raportoitavan tilikauden viimeiseen päivään mennessä. (HE 142/2016, vp 15–16.) Vuoden 2016 tilikautta koskien ilmoitus annetaan poikkeuksellisesti viimeistään 1. päivänä kesäkuuta 2017. Ilmoitus annetaan sähköisesti ja Suomessa se on tämän hetkisten tietojen mukaan mahdollista antaa Suomi.fi tai Ilmoitin.fi -sivustoilla. (KPMG 2016b, viitattu 22.4.2017.)

Opinnäytetyö on tapaustutkimus, koska siinä perehdytään tietyn yrityksen laatimaan dokumentaatioon. Työssä on käytetty laadullisia tutkimusmenetelmiä perehtymällä laajasti tutkittavaan aihe-

seen lain verotusmenettelystä, hallituksen esitysten ja alan ammattilaisten kirjoittaman kirjallisuuden avulla. Työssä käytettyjä lähteitä voidaan pitää luotettavina, koska ne ovat pitkälle lakitekstiä. Myös kirjalähteissä on paljon lakitekstiä ja otteita muun muassa OECD:n siirtohinnoitteluohjeista.

Opinnäytetyössä tietoperustasta tuli huomattavasti laajempi kuin empiirisestä osuudesta. Tämä selittynee sillä, että aihe on minulle täysin uusi ja vaikea, joten siihen oli perehdyttävä melko laajasti. Lakiin perustuvien raporttien oikeellisuuden varmistaminen myös vaatii tarkkaa perehtymistä ajantasaiseen lainsäädäntöön ja muihin aiheeseen liittyviin säännöksiin. Empiirinen osuus jäi lyhemmäksi, koska sen keskeisin osa on kohdeyrityksen laatima dokumentointi ja se on suppea johon yrityksen pienestä koosta ja yksinkertaisesta toiminnasta. En myöskään nähnyt tarpeelliseksi alkaa kovin laajasti kertomaan konsernin toiminnasta ja laajuudesta, koska se ei ollut työn tuloksen kannalta olennaista.

Opinnäytetyöprosessi oli kaikessa haastavuudessaan kuitenkin mielenkiintoinen ja opin sen aikana paljon uusia asioita. Haastavan työstä teki täysin uusi aihe. Jo sana siirtohinnoittelu oli minulle entuudestaan tuntematon eikä aihetta ole käsitelty opinnoissakaan yhtään. Muita haasteita työssä oli aiheen ajankohtaisuus. Lainmuutoksia käsiteltiin useassa hallituksen esityksessä vuoden 2016 aikana ja uudistukset tulivat voimaan 2017 alusta. Joten kun aina pienen tauon jälkeen aloin kirjoittamaan työtä, sain ensin selvittää ovatko asiat edenneet ja onko niistä annettu uusia ehdotuksia tai selventävää tietoa.

Kohdeyrityksen siirtohinnoitteludokumentointi on laadittu englanniksi, joka toi myös ison haasteen, koska englanninkielen taitoni on todella heikko. Laajasti työn aiheesta oppimisen lisäksi opin myös englanninkieltä ja yleensäkin suhtautumiseni kieltä kohtaan muuttui. Yksi haaste liittyi aikatauluun. Alun perin minulla oli tarkoitus valmistua jo vuoden 2016 ja 2017 vaihteessa. Kesätyöni kuitenkin jatkuivat syksyllä, jonka lisäksi suoritin vielä kaksi kurssia syksyn 2016 aikana, niin opinnäytetyö eteni todella hitaasti. Ajatus opinnäytetyön kirjoittamisesta ahdisti aina, mutta kun sitä sitten ryhtyi kirjoittamaan, tuntui että se eteni joka kerta melko hyvin ja kirjoittamisen jälkeen oli lähes aina hyvä ja onnistunut olo. Minulla oli kuitenkin välissä kuukaudenkin pätkiä, ettei työ edennyt yhtään.

Vaikka aiheen ajankohtaisuus toikin omat haasteensa työlle, oli se mielestäni enemmän kuitenkin positiivinen asia. Tuntui, että työstä voi olla oikeasti hyötyä toimeksiantajalle, etenkin kun dokumentaatio laadittiin ensimmäisen kerran vasta tilikaudesta 2016. Toimeksiantajayrityksessä oltiin

aidosti kiinnostuneita työstä ja sain sitä kautta paljon tukea ja myös hyviä vinkkejä työlle. Koska olen itse töissä toimeksiantajayrityksessä, yhteistyö oli helppoa ja sujui hyvin.

Opinnäytetyötä voisi kehittää esimerkiksi selvittämällä tarkemmin mitä lainuudistuksen mukaiset tiedot olisivat käytännössä ja laatia ensi vuonna dokumentaatio uudistusten osalta. Toinen aihe voisi olla etuyhteysliiketoimien hinnoitteluun perehtyminen tarkemmin selvittämällä etuyhteysliiketoimien osapuolten toiminnot yksityiskohtaisesti ja tutustumalla tarkasti eri hinnoittelumenetelmiin. Tietojen avulla voisi perustella dokumentointiin valittua menetelmää ja etuyhteysliiketoimen hintaa, sekä valita mahdollisesti paremmin sopiva menetelmä ja laskea etuyhteysliiketoimille markkinaehtoinen hinta.

LÄHTEET

Aamulehti 2016. Fortum kukisti verottajan, hyötyy 136 miljoonaa euroa. Viitattu 5.2.2017, <http://www.aamulehti.fi/kotimaa/fortum-kukisti-verottajan-hyotyy-136-miljoonaa-euroa-23655089/>.

Edilex 2016. Monikansallisten yritysten raportointivelvoitteita uudistetaan. Viitattu 21.10.2016. <https://www-edilex-fi.ezp.oamk.fi:2047/uutiset/49529?allWords=oecd&offset=1&per-page=20&sort=timedesc&searchSrc=1&advancedSearchKey=660986>.

Edilex 2015a. Komissiolta toimintasuunnitelma oikeudenmukaisempaa ja tehokkaampaa yhtiöverotusta varten EU:ssa. Viitattu 21.10.2016. <https://www-edilex-fi.ezp.oamk.fi:2047/uutiset/44760>.

Edilex 2015b. OECD julkaisi 15 toimenpideraporttia, joilla tähdätään valtioiden verojärjestelmien eroista aiheutuvan veropohjan rapautumisen ehkäisemiseen. Viitattu 21.10.2016. <https://www-edilex-fi.ezp.oamk.fi:2047/uutiset/45836>.

Hallituksen esitys eduskunnalle laeiksi verotusmenettelystä annetun lain sekä hallinnollisesta yhteistyöstä verotuksen alalla ja direktiivin 77/799/ETY kumoamisesta annetun neuvoston direktiivin lainsäädännön alaan kuuluvien säännösten kansallisesta täytäntöönpanosta ja direktiivin soveltamisesta annetun lain muuttamisesta. HE 142/2016.

Hallituksen esitys eduskunnalle tuloverotuksen siirtohinnoittelua koskevaksi lainsäädännöksi. HE 107/2006.

Helminen, M. 2016. EU-vero-oikeus. Helsinki: Talentum pro.

Helminen, M. 2016. Kansainvälinen verotus. Viitattu 25.9.2016 [http://fokus.talentum.fi.ezp.oamk.fi:2048/teos/DABBXXBTAFHBG#hae teoksesta/kohta:8.\(\(a0\)KANSAINV\(\(c4\)LISEN\(\(20\)KONSERNIN\(\(20\)ERITYISKYSYMYKSI\(\(c4\)\(\(20\)\(:Siirtohinnoittelu\(\(20\)\(:Selvitysvelvollisuus\(\(20\)ja\(\(20\)todistustaakka\(\(20\)\(\(20\)\(:Siirtohinnoitteludokumentointi\(\(20](http://fokus.talentum.fi.ezp.oamk.fi:2048/teos/DABBXXBTAFHBG#hae%20teoksesta/kohta:8.((a0)KANSAINV((c4)LISEN((20)KONSERNIN((20)ERITYISKYSYMYKSI((c4)((20)(:Siirtohinnoittelu((20)(:Selvitysvelvollisuus((20)ja((20)todistustaakka((20)((20)(:Siirtohinnoitteludokumentointi((20).

Jaakkola, R., Laaksonen, S., Nikula, T., Palmu, M., Paronen, V., Sandelin, E. & Vasenius, S. 2012. Siirtohinnoittelu käytännössä. Helsinki: Edita.

Jääskeläinen, J. 2017. Assistant Manager, International Tax, KPMG. Luento 30.3.2017. Tekijän hallussa.

Karjalainen, J. & Raunio, M. 2007. Siirtohinnoittelu. Helsinki: WSOY.

KPMG 2016b. Ajankohtaista maakohtaisen raportin antamisesta. Viitattu 22.4.2017. <https://home.kpmg.com/fi/fi/home/uutiset-ja-julkaisut/2016/12/ajankohtaista-maakohtaisen-raportin-antamisesta.html>.

KPMG 2016a. Maakohtainen raportointi mutkistaa compliance-kenttää, mutta tarjoaa myös mahdollisuuksia. Viitattu 11.12.2016. <https://home.kpmg.com/fi/fi/home/uutiset-ja-julkaisut/2016/08/maakohtainen-raportointi-mutkistaa-compliance-kenttaa-mutta-tarjoaa-myo-mahdollisuuksia.html>.

Laki verotusmenettelystä 18.12.1995/1558.

Länkinen, T. 2014. Nokian Renkaat: Veromätkyt pullistuivat yli 100 miljoonan euron. Viitattu 5.2.2017, <http://yle.fi/uutiset/3-7858163.page=20&sort=timedesc&searchSrc=1&advancedSearchKey=660986>.

Siirtohinnoitteludokumentointi. 2017. Toimeksiantajayrityksen siirtohinnoitteludokumentointi tilikaudesta 2016.

Synthomer 2017. Synthomer 2016 Annual Report. Viitattu 13.4.2017, https://www.synthomer.com/fileadmin/content_investor/2016/Synthomer_2016_Annual_Report.pdf.

Toimeksiantajayrityksen toimihenkilöt 2017. Talouspäällikkö ja ostopäällikkö. Keskustelut. 3-4.2017.

Tähtinen, A-J. 2016. Nokian Renkaiden verokiista etenee. Yhtiö pääsee viimein valittamaan asiasta hallinto-oikeuteen. Viitattu 5.2.2017, <https://www.nokianrenkaat.fi/yritys/uutinen/nokian-renkaiden-verokiista-etenee-yhtio-paasee-viimein-valittamaan-asiasta-hallinto-oikeuteen/>.

Valtiovarainministeriö 2016. Verosopimukset. Viitattu 6.11.2016. <http://vm.fi/verosopimukset1>.

Verohallinto 2016a. OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden päivitykset tulkintalähteinä. Viitattu 10.8.2016. [https://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Elinkeinoverotus/Kansainvalinen_verotus/OECDn_siirtohinnoitteluohjeiden_paivityk\(39302\)](https://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Elinkeinoverotus/Kansainvalinen_verotus/OECDn_siirtohinnoitteluohjeiden_paivityk(39302)).

Verohallinto 2016b. Siirtohinnoittelu. Viitattu 8.8.2016. https://www.vero.fi/fi-FI/Yritys_ja_yhteisoasiakkaat/Siirtohinnoittelu.

Verohallinto 2015. Valtioiden välinen yhteistyö veropaon torjumiseksi etenee. Viitattu 21.10.2016. [https://www.vero.fi/fi-FI/Tietoa_Verohallinnosta/Uutiset/Yritys_ja_yhteisoasiakkaat/Valtioiden_vali-nen_yhteistyo_veropaon_to\(38585\)](https://www.vero.fi/fi-FI/Tietoa_Verohallinnosta/Uutiset/Yritys_ja_yhteisoasiakkaat/Valtioiden_vali-nen_yhteistyo_veropaon_to(38585)).

Verohallinto 2017. Maakohtainen raportti ja ilmoitus selvitysvelvollisuudesta. Viitattu 27.4.2017, [https://www.vero.fi/fi-FI/Yritys_ja_yhteisoasiakkaat/Siirtohinnoittelu/Maakohtainen_raportti_ja_il-moitus_selvit\(42019\)](https://www.vero.fi/fi-FI/Yritys_ja_yhteisoasiakkaat/Siirtohinnoittelu/Maakohtainen_raportti_ja_il-moitus_selvit(42019)).

Veronmaksajat 2014. Aamulehti: KHO:n päätös säästää Nokian Renkaat ja Fortumin miljoonien jälkiveroilta. Viitattu 5.2.2017, <https://www.veronmaksajat.fi/ajankohtaista/Ajankohtaista/Uutiset/Aamulehti-KHOn-paatos-saastaa-Nokian-Renkaat-ja-Fortumin-miljoonien-jalkiveroilta/>.